This is a digital copy of a book that was preserved for generations on library shelves before it was carefully scanned by Google as part of a project to make the world's books discoverable online.

It has survived long enough for the copyright to expire and the book to enter the public domain. A public domain book is one that was never subject to copyright or whose legal copyright term has expired. Whether a book is in the public domain may vary country to country. Public domain books are our gateways to the past, representing a wealth of history, culture and knowledge that's often difficult to discover.

Marks, notations and other marginalia present in the original volume will appear in this file - a reminder of this book's long journey from the publisher to a library and finally to you.

Usage guidelines

Google is proud to partner with libraries to digitize public domain materials and make them widely accessible. Public domain books belong to the public and we are merely their custodians. Nevertheless, this work is expensive, so in order to keep providing this resource, we have taken steps to prevent abuse by commercial parties, including placing technical restrictions on automated querying.

We also ask that you:

+ *Make non-commercial use of the files* We designed Google Book Search for use by individuals, and we request that you use these files for personal, non-commercial purposes.

+ *Refrain from automated querying* Do not send automated queries of any sort to Google's system: If you are conducting research on machine translation, optical character recognition or other areas where access to a large amount of text is helpful, please contact us. We encourage the use of public domain materials for these purposes and may be able to help.

+ *Maintain attribution* The Google "watermark" you see on each file is essential for informing people about this project and helping them find additional materials through Google Book Search. Please do not remove it.

+ *Keep it legal* Whatever your use, remember that you are responsible for ensuring that what you are doing is legal. Do not assume that just because we believe a book is in the public domain for users in the United States, that the work is also in the public domain for users in other countries. Whether a book is still in copyright varies from country to country, and we can't offer guidance on whether any specific use of any specific book is allowed. Please do not assume that a book's appearance in Google Book Search means it can be used in any manner anywhere in the world. Copyright infringement liability can be quite severe.

About Google Book Search

Google's mission is to organize the world's information and to make it universally accessible and useful. Google Book Search helps readers discover the world's books while helping authors and publishers reach new audiences. You can search through the full text of this book on the web at `http://books.google.com/`

Über dieses Buch

Dies ist ein digitales Exemplar eines Buches, das seit Generationen in den Regalen der Bibliotheken aufbewahrt wurde, bevor es von Google im Rahmen eines Projekts, mit dem die Bücher dieser Welt online verfügbar gemacht werden sollen, sorgfältig gescannt wurde.

Das Buch hat das Urheberrecht überdauert und kann nun öffentlich zugänglich gemacht werden. Ein öffentlich zugängliches Buch ist ein Buch, das niemals Urheberrechten unterlag oder bei dem die Schutzfrist des Urheberrechts abgelaufen ist. Ob ein Buch öffentlich zugänglich ist, kann von Land zu Land unterschiedlich sein. Öffentlich zugängliche Bücher sind unser Tor zur Vergangenheit und stellen ein geschichtliches, kulturelles und wissenschaftliches Vermögen dar, das häufig nur schwierig zu entdecken ist.

Gebrauchsspuren, Anmerkungen und andere Randbemerkungen, die im Originalband enthalten sind, finden sich auch in dieser Datei – eine Erinnerung an die lange Reise, die das Buch vom Verleger zu einer Bibliothek und weiter zu Ihnen hinter sich gebracht hat.

Nutzungsrichtlinien

Google ist stolz, mit Bibliotheken in partnerschaftlicher Zusammenarbeit öffentlich zugängliches Material zu digitalisieren und einer breiten Masse zugänglich zu machen. Öffentlich zugängliche Bücher gehören der Öffentlichkeit, und wir sind nur ihre Hüter. Nichtsdestotrotz ist diese Arbeit kostspielig. Um diese Ressource weiterhin zur Verfügung stellen zu können, haben wir Schritte unternommen, um den Missbrauch durch kommerzielle Parteien zu verhindern. Dazu gehören technische Einschränkungen für automatisierte Abfragen.

Wir bitten Sie um Einhaltung folgender Richtlinien:

+ *Nutzung der Dateien zu nichtkommerziellen Zwecken* Wir haben Google Buchsuche für Endanwender konzipiert und möchten, dass Sie diese Dateien nur für persönliche, nichtkommerzielle Zwecke verwenden.

+ *Keine automatisierten Abfragen* Senden Sie keine automatisierten Abfragen irgendwelcher Art an das Google-System. Wenn Sie Recherchen über maschinelle Übersetzung, optische Zeichenerkennung oder andere Bereiche durchführen, in denen der Zugang zu Text in großen Mengen nützlich ist, wenden Sie sich bitte an uns. Wir fördern die Nutzung des öffentlich zugänglichen Materials für diese Zwecke und können Ihnen unter Umständen helfen.

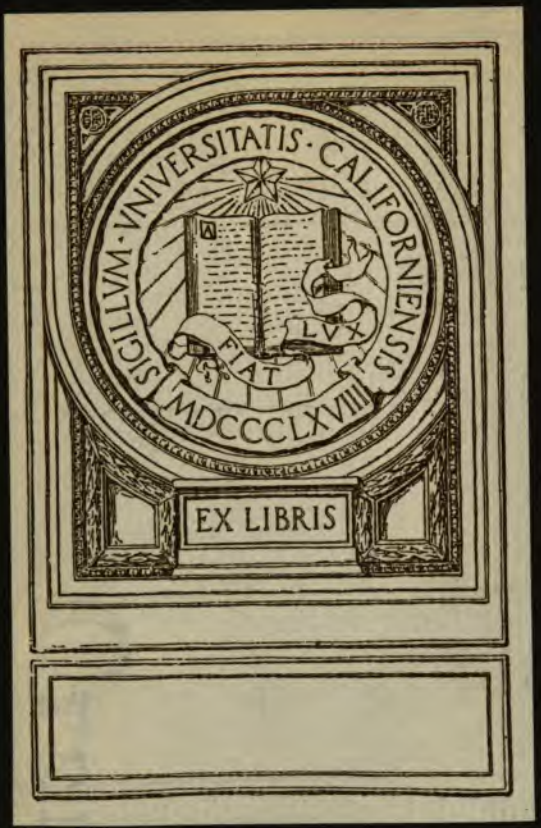
+ *Beibehaltung von Google-Markenelementen* Das "Wasserzeichen" von Google, das Sie in jeder Datei finden, ist wichtig zur Information über dieses Projekt und hilft den Anwendern weiteres Material über Google Buchsuche zu finden. Bitte entfernen Sie das Wasserzeichen nicht.

+ *Bewegen Sie sich innerhalb der Legalität* Unabhängig von Ihrem Verwendungszweck müssen Sie sich Ihrer Verantwortung bewusst sein, sicherzustellen, dass Ihre Nutzung legal ist. Gehen Sie nicht davon aus, dass ein Buch, das nach unserem Dafürhalten für Nutzer in den USA öffentlich zugänglich ist, auch für Nutzer in anderen Ländern öffentlich zugänglich ist. Ob ein Buch noch dem Urheberrecht unterliegt, ist von Land zu Land verschieden. Wir können keine Beratung leisten, ob eine bestimmte Nutzung eines bestimmten Buches gesetzlich zulässig ist. Gehen Sie nicht davon aus, dass das Erscheinen eines Buchs in Google Buchsuche bedeutet, dass es in jeder Form und überall auf der Welt verwendet werden kann. Eine Urheberrechtsverletzung kann schwerwiegende Folgen haben.

Über Google Buchsuche

Das Ziel von Google besteht darin, die weltweiten Informationen zu organisieren und allgemein nutzbar und zugänglich zu machen. Google Buchsuche hilft Lesern dabei, die Bücher dieser Welt zu entdecken, und unterstützt Autoren und Verleger dabei, neue Zielgruppen zu erreichen. Den gesamten Buchtext können Sie im Internet unter `http://books.google.com` durchsuchen.

5681
B2R6
$B 38 078
YC 24550


SIGILLVM · VNIVERSITATIS · CALIFORNIENSIS
LVX
FIAT
MDCCCLXVIII
EX LIBRIS

Die Bilanz als Grundlage der Besteuerung

Zwei Vorlesungen

gehalten am 13. und 15. Dezember 1919
in der Universität zu Berlin

in dem auf Veranlassung des Reichsfinanzministeriums von der Vereinigung für staatswissenschaftl. Fortbildung veranstalteten Lehrgange zur Ausbildung von Finanzbeamten

von

Dr. Richard Rosendorff
Rechtsanwalt zu Berlin

1920 — Berlin C 2 — 1920
Industrieverlag Spaeth & Linde
Fachbuchhandlung für Steuerliteratur

Deutsche Steuer-Zeitung

Älteste Monatsschrift auf dem Gebiete des Steuerwesens.

Schriftleitung: Rechtsanwalt Dr. jur. **Koppe**-Berlin, Dr. rer. pol. **Paul Barnhagen**-Berlin. — Unter Mitwirkung von: Rechtsanwalt Dr. **Fürnrohr**-München, Geh. Justizrat Prof. Dr. **Heilfron**-Berlin, Regierungsrat Dr. jur. et. rer. pol. **Konietzko**-Frankfurt a. M., **Jakob Moser**-Frankfurt a. M., Diplomhandelslehrer u. beeid. Bücherrevisor, Rechtsanwalt Dr. jur. **Rheinstrom**-München, Dozent an der Handelshochschule, Rechtsanwalt Dr. **R. Rosendorff**-Berlin. — **Herausgegeben** von **R. Ritter**-Frankfurt a. M., gerichtlich vereidigter Sachverständiger in Steuerangelegenheiten.

VIII. Jahrgang. April 1919 bis März 1920.

Bezugspreis: Jährlich M. 15,— durch alle Buchhandlungen, M. 15,90 direkt vom Verlag unter Kreuzband.

Inhalt: Praktische, allgemeinverständliche Erläuterungen und Ratschläge über alle neuen Steuergesetze, Steuerentscheidungen und behördlichen Maßnahmen — Nützliche Winke für die Steuererklärungen — Sprechsaal — Bücherschau — Ständige Berichterstattung beim Reichsfinanzhof, Oberverwaltungsgericht usw.

Interessentenkreis: Viele tausend Bezieher a. d. Kreisen von Handel, Industrie, Landwirtschaft, Banken, Kapitalisten, Rechtsanwälten, Notaren, Bücherrevisoren, Handelskammern, Stadtverwaltungen, Steuerbehörden.

Der beste Leitfaden für die kommenden großen Steuern!

Ausführliche Prospekte durch den

Verlag der „Deutschen Steuer-Zeitung“
Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin C 2, Königstr. 52
Gegenüber dem Rathause :: Gründung des Stammhauses 1834
Fernsprecher: Zentrum 5179 :: Postscheckkonto 18541.

UNIV. OF CALIFORNIA

Die Bilanz als Grundlage der Besteuerung

Zwei Vorlesungen

gehalten am 13. und 15. Dezember 1919
in der Universität zu Berlin

in dem auf Veranlassung des Reichsfinanzministeriums von der Vereinigung für staatswissenschaftl. Fortbildung veranstalteten Lehrgange zur Ausbildung von Finanzbeamten

von

Dr. Richard Rosendorff
Rechtsanwalt zu Berlin

1920 — Berlin C2 — 1920
Industrieverlag Spaeth & Linde
Fachbuchhandlung für Steuerliteratur

HF5681
B2R6

Vorwort.

Die nachstehenden beiden Vorlesungen habe ich am 13. und 15. Dezember 1919 in der Universität zu Berlin auf Ersuchen der Vereinigung für staatswissenschaftliche Fortbildung in dem auf Veranlassung des Reichsfinanzministeriums veranstalteten Lehrgange zur Ausbildung von Finanzbeamten gehalten. Dem mir erteilten Auftrag entsprechend, mußten sie „dem einfachsten Verständnis angepaßt" werden.

Die Vorlesungen waren ursprünglich nicht für den Druck bestimmt. Wenn ich sie hiermit dennoch der Oeffentlichkeit übergebe, so geschieht es auf ausdrücklichen Wunsch meiner Hörer, die in ihnen eine geeignete Grundlage für weitere Studien erblickten. Zu diesem Zwecke habe ich die wichtigsten Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts (OVG. = Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen), sowie Literaturangaben beigefügt.

Den inzwischen veröffentlichten Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes habe ich bei der Drucklegung noch berücksichtigt.

Berlin, den 2. Januar 1920.

Dr. Richard Rosendorff.

786696

UNIV. OF CALIFORNIA

I.

Meine Herren!

Nach § 38 des Handelsgesetzbuchs ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Er hat ferner bei Beginn seines Handelsgewerbes seine Grundstücke, seine Forderungen und Schulden, den Betrag seines baren Geldes und seine sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen, dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände anzugeben und einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß zu machen. Demnächst hat er für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres Inventar und Bilanz aufzustellen und dabei sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Wert anzusetzen, der ihnen für den Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet (§§ 39/40 HGB.).[1])

Sofern die Bilanz ordnungsmäßig und zweckmäßig aufgestellt ist, gewährt sie die Möglichkeit, den Stand einer kaufmännischen Unternehmung schnell zu übersehen. Sie gibt

1. eine Uebersicht über die Aktiva und Passiva wie über die einzelnen Bestandteile des Vermögens;

2. die Kenntnis des Reinvermögens oder der Ueberschuldung, und sie stellt

3. den Gewinn und Verlust dar.

Diese Bedeutung hat die Bilanz nicht nur für den Kaufmann selbst, sondern auch für Dritte; insbesondere für die Gläubiger, die, wie die Banken, häufig, bevor sie einen Kredit

---

[1]) Literatur: Passow, „Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen" (2. Aufl., Bd. I). Maatz, „Die kaufmännische Bilanz und der steuerbare Gewerbeertrag". Buck, „Steuerlehrbuch" (2. Aufl., Industrieverlag Spaeth & Linde, 1919).

gewähren, die Vorlegung der Bilanzen mehrerer Geschäftsjahre fordern.

Eine besonders große Bedeutung haben die Bilanzen endlich durch die Steuergesetze erfahren. So bestimmt § 13 des Preuß. Einkommensteuergesetzes, daß bei Steuerpflichtigen, welche Handelsbücher nach Vorschrift der §§ 38 ff. HBG. führen, der Gewinn unter Beachtung der Vorschriften im § 7 und § 8 nach den Grundsätzen zu berechnen ist, wie solche für die Inventur und Bilanz durch das HGB. vorgeschrieben sind und sonst dem Gebrauch eines ordentlichen Kaufmanns entsprechen. Insbesondere gilt dies einerseits von dem Zuwachs des Anlagekapitals und andererseits von den regelmäßigen jährlichen Abschreibungen, welche einer angemessenen Berücksichtigung der Wertverminderung entsprechen.[2])

Aus diesen Bestimmungen darf man jedoch nicht etwa folgern, daß der Gewinn, den die Bilanz zeigt, ohne weiteres gleichbedeutend mit dem steuerpflichtigen Geschäftsgewinn sei. Wenn auch die Bilanz für die Steuerbehörde den Anhalt für die Berechnung des Gewerbeertrages bildet und eine gewisse tatsächliche Vermutung der Richtigkeit für sich hat, so hat doch die Steuerbehörde auf Grund bestimmter Tatsachen das Recht wie die Pflicht, die Bilanz bzw. deren Ergebnis einer Nachprüfung zu unterziehen (OVG. VI 45, VII 362, VIII 80, XIV 142). Durch eine sachlich unrichtige Bilanz wird die Steuerbehörde nicht gebunden, die wirkliche Sachlage entscheidet, nicht etwa eine davon abweichende buchmäßige Behandlung (OVG. VII 453).

Im folgenden wollen wir die Bedeutung der Bilanz für die Steuerberechnung und die Abänderungen, denen das buchmäßige Ergebnis unter Umständen nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen zu diesem Zweck unterliegt, im einzelnen kurz erörtern:

1. Nach § 7 des PrEStG. gelten außerordentliche Einnahmen aus Erbschaften, Schenkun-

[2]) § 32 Abs. 2 des Entwurfs eines Reichseinkommensteuergesetzes lautet: „Bei Steuerpflichtigen, welche Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB. führen, ist der Geschäftsgewinn nach den Grundsätzen zu berechnen, wie sie für die Inventur und Bilanz durch das HGB. vorgeschrieben sind, soweit sich aus den Vorschriften des Gesetzes nichts anderes ergibt."

gen, Lebensversicherungen, aus dem nicht gewerbsmäßig oder zu Spekulationszwecken unternommenen Verkauf von Grundstücken und ähnliche Erwerbungen nicht als steuerpflichtiges Einkommen, sondern als Vermehrung des Stammvermögens und kommen, ebenso wie Verminderungen des Stammvermögens, nur insofern in Betracht, als die Erträge des letzteren dadurch vermehrt oder vermindert werden.[3])

Bei richtiger Buchführung werden diese Bestimmungen zwar schon vom Kaufmann selbst grundsätzlich befolgt, indem derartige außerordentliche Einnahmen buchmäßig nicht anders behandelt werden, als sonstige, in das Geschäft eingebrachte Kapitaleinlagen, d. h. sie kommen im Gewinn- und Verlustkonto überhaupt nicht zum Ausdruck. Man kann jedoch beobachten, daß häufig anders verfahren wird, und die bezeichneten außerordentlichen Einnahmen tatsächlich im Gewinn- und Verlustkonto erscheinen. Ist dies der Fall, so müssen die betreffenden Beträge vom Gewinn abgesetzt werden, weil das steuerpflichtige Einkommen sonst zu hoch erscheinen würde. Umgekehrt muß verfahren werden, wenn der Kaufmann etwa eine Schenkung aus dem Geschäftsvermögen vorgenommen oder sich dasselbe etwa durch Spiel vermindert hat. Solche Verluste sind über Kapitalkonto zu verbuchen. Sind sie über Gewinn- und Verlustkonto verbucht worden, so müssen sie zu dem steuerpflichtigen Geschäftsgewinn hinzugesetzt werden. Hierher gehört es auch, wenn ein Teilhaber einer offenen Handelsgesellschaft seinem ausscheidenden Sozius zur Abfindung eine bestimmte Summe zahlt. Eine solche Ausgabe gehört nicht zu den Betriebskosten, denn sie findet nicht innerhalb des Geschäftsbetriebes zum Zwecke der Erwerbung von Einkommen statt, sondern wird aufgewendet, um durch Herbeiführung des Austritts des bis-

---

[3]) Nach dem Entwurf des Reichseinkommensteuergesetzes gehören in Abweichung von den Bestimmungen des Preußischen Einkommensteuergesetzes Lotteriegewinne und ähnliche außerordentliche Einnahmen zu den sonstigen Einnahmen im Sinne des § 5 des Gesetzes. Als steuerbares Einkommen gelten jedoch nicht einmalige Vermögensanfälle in Form von Erbschaften, Vermächtnissen, Schenkungen, Ausstattungen oder Aussteuern und Gewinne, die durch die Veräußerung von Grundstücken erzielt worden sind, es sei denn, daß die Grundstücke erst innerhalb der letzten 10 Jahre oder zum Zweck der Wiederveräußerung erworben worden waren.

herigen Teilhabers die Einkommenquelle selbst zu verändern (OVG. VIII 14). Auch beim Empfänger ist eine derartige einmalige außerordentliche Einnahme nicht steuerpflichtig (OVG. XI 131).

2. Nicht abzugsfähig sind Verwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, zur Geschäftserweiterung, Kapitalanlagen und Kapitalabtragungen.[4]) Die Nichtabzugsfähigkeit solcher Ausgaben wird vom Kaufmann bilanzmäßig auch anerkannt.

Was die Ausgaben für Verbesserungen anbetrifft, so ist zunächst scharf zu unterscheiden zwischen solchen Ausgaben und reinen Reparaturkosten, ein Unterschied, der im einzelnen Fall nicht immer ganz leicht ist, zumal da die Kaufleute Ausgaben, die in Wirklichkeit eine Verbesserung ihres Vermögens darstellen, buchmäßig oft als Ausbesserungs- oder Instandhaltungskosten darstellen, weil letztere abzugsfähig sind. Ein gutes Beispiel bildet die Entscheidung des OVG. vom 6. Februar 1902. Ein Kaufmann hatte hier eine baufällige Fachwerkgiebelwand durch eine massive Steinmauer ersetzt, weil die Wand baufällig geworden war. Er hatte die hierfür aufgewendeten Beträge über Reparaturenkonto verbucht und verlangte deren Abzugsfähigkeit. Das OVG. billigte die Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben jedoch nicht zu, weil es sich hierbei nicht um eine Instandhaltung in der bisherigen Art, sondern um eine Aenderung, eine Verbesserung der Substanz handelte. Es erklärte es für gleichgültig, ob diese freiwillig oder notgedrungen wegen Baufälligkeit der Wand vorgenommen war. Es käme auch nicht darauf an, ob eine Reparatur noch genügt hätte, weil eben Reparaturkosten tatsächlich nicht aufgewendet waren. Hätte der Kaufmann jedoch die baufällige Fachwerkgiebelwand nicht durch eine Steinmauer, sondern wiederum durch eine Wand gleicher Art ersetzt, so würden die hierfür aufgewendeten Beträge als reine Reparaturkosten abzugsfähig gewesen sein (OVG. II 39, 201, 288, IV 270, 338, 405, 415, V 38, 53, 349, 397, VI 162).

---

[4]) Nach § 14 des Entwurfs des Reichseinkommensteuergesetzes dürfen Aufwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, zu Geschäftserweiterungen, zu Kapitalanlagen, zur Schuldentilgung oder zu Ersatzbeschaffungen, soweit hierfür bereits Werbungskosten abgesetzt sind, nicht in Abzug gebracht werden.

Unter Geschäftserweiterungen sind Einrichtungen oder Anlagen zur Erzielung eines höheren Ertrages oder zur Ausdehnung des Betriebsumfangs zu verstehen (OVG. II 333, 359, IV 29, VIII 190).

Endlich sind nicht abzugsfähig Kapitalabtragungen. Ein Steuerpflichtiger hatte von einer Bank ein Darlehen von 500 000 M. erhalten und gleichzeitig die Verpflichtung übernommen, an die Bank jährlich 25 000 M. zu zahlen, worin außer den Zinsen eine Tilgungsquote von jährlich 5000 M. enthalten war. Er verbuchte auch diese Tilgungsquote über Unkostenkonto und verlangte deren Abzugsfähigkeit. Das OVG. hat diesen Anspruch mit Recht abgelehnt, da es sich in Wirklichkeit nicht um Unkosten, sondern um eine Schuldentilgung bzw. Kapitalabtragung gehandelt hatte (OVG. XII 326).

3. Nicht abzugsfähig sind ferner die zur Bestreitung des Haushalts des Steuerpflichtigen und zum Unterhalt seiner Angehörigen gemachten Ausgaben, der Privatbedarf, die Haushaltungskosten. Der Privatbedarf darf also nicht im Gewinn- und Verlustkonto erscheinen, sondern muß über Kapitalkonto verbucht werden. Wird der Verbrauch, wie bei den Kaufleuten sehr häufig, über Gewinn- und Verlustkonto verbucht, so muß der Geschäftsgewinn um diesen Betrag erhöht werden. Wenn eine Bilanz einen Verlust aufweist, der dadurch entstanden ist, daß mehr verbraucht worden ist, als das Geschäft tatsächlich gebracht hat, so müssen die Haushaltungskosten von dem Verlust abgezogen werden, und infolgedessen kann es vorkommen, daß sich dennoch ein steuerpflichtiger Gewinn ergibt (OVG. II 424).

Wie Buck zutreffend hervorhebt, findet man oft, daß der Privatbedarf dem Haushaltungskonto nur zum Teil zur Last geschrieben ist, während er zum andern Teil auf den Geschäftskonten erscheint. Dies kommt besonders oft bei den Posten Miete, Beleuchtung, Heizung, Lebensversicherungsprämien und Steuern vor. Ist dies der Fall, so muß auch hier eine entsprechende Korrektur zum Zweck der richtigen Steuerberechnung vorgenommen werden.[5])

[5]) Ebenso § 14 des Entwurfs des Reichseinkommensteuergesetzes. Auch die Einkommensteuer sowie sonstige Personalsteuern sind nicht abzugsfähig. Grund-, Gewerbe- und Kapitalertragssteuern werden nicht als Personalsteuer angesehen, sie sind daher stets abzugsfähig.

4. Zu eigenartigen Konsequenzen führt die Bestimmung des § 10 des PrEStG., nach der steuerlich das Einkommen der Ehefrau dem Ehemann hinzugerechnet wird.

Privatrechtlich erscheint das Vermögen der Ehefrau, wenn es im Geschäft des Mannes mitarbeitet, unter den übrigen Gläubigern. Denn nach dem gesetzlichen Güterstand des BGB. ist der Mann Schuldner des in die Ehe eingebrachten Gutes seiner Ehefrau. Hat der Ehemann dieses Vermögen zu verzinsen, so sind die Zinsen Geschäftsausgaben und erscheinen daher auf Schuldenzinsenkonto. Wenn die Ehefrau im Geschäft mitarbeitet und dafür eine Vergütung erhält, so wird eine solche Vergütung ebenfalls auf Geschäftsunkostenkonto verbucht. Zwecks Ermittlung des steuerpflichtigen Geschäftsgewinns müssen jedoch infolge der erwähnten Vorschrift des § 10 sowohl die Zinsen des Frauenguts, als auch das Gehalt der Frau dem buchmäßigen Geschäftsgewinn hinzugerechnet werden.[6])

5. Wie wir gesehen haben, schreibt § 13 PrEStG. die Anwendbarkeit der handelsrechtlichen Grundsätze bei der Berechnung des „Zuwachses des Anlagekapitals" in steuerrechtlicher Hinsicht vor.

Zum Verständnis dieser Bestimmungen ist hervorzuheben, daß der Kaufmann zwischen dem Anlagekapital und Betriebskapital unterscheidet.

Zum Anlage- oder stehenden Kapital gehören die bestimmungsmäßig den Betrieb dauernd zu erhaltenden Bestandteile des gewerblichen Vermögens, wie Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Utensilien, Gerätschaften, Wasser- und Zugkräfte, Patent-, Verlagsrechte u. dgl.

Zum Betriebskapital gehören die bestimmungsmäßig fortlaufend dem Verbrauch, dem Wechsel oder der Formveränderung dienenden Bestandteile des Vermögens (umlaufendes Kapital), wie Vorräte an fertigen Waren, Roh- und Hilfsstoffen, Wertpapiere, Wechsel, bares Geld, Forderungen und Schulden (Fuisting).

Anerkannten Rechtens ist es, daß die zum Betriebskapital gehörigen Gegenstände, da sie zum Verkauf bestimmt sind, auch mit dem jeweiligen Verkaufswert in die Bilanz eingesetzt werden

---

[6]) Ebenso § 15 des Entwurfs des Reichseinkommensteuergesetzes. Bezüglich des Einkommens der Kinder trifft § 16 eingehende Bestimmungen.

müssen (OVG. VI 34, 43, VII 264). Infolgedessen gehört selbst der nur buchmäßige Gewinn an Gegenständen des Betriebskapitals ebenso zu den ordentlichen Einnahmen des Kaufmanns, wie der nur buchmäßige Verlust an ihnen zu seinen Ausgaben hinzuzurechnen ist. „Die vorhandenen Warenbestände müssen mit ihrem wirklichen Wert — also mit dem Einkaufspreis unter Berücksichtigung etwaiger Wertverminderung oder -erhöhung — in der Bilanz angesetzt, und dieser Wert muß bei Ermittlung des Geschäftsgewinns des abgeschlossenen Jahres berücksichtigt werden" (OVG. VII 102). Wenn ein Steuerpflichtiger das Gewerbe des Grundstückhandels betreibt, so muß auch bei solchen Grundstücken die Werterhöhung für die Ertragsfeststellung berücksichtigt werden, die sie im Laufe des der Veranlagung zugrunde gelegten Geschäftsjahres erfahren hat (OVG. IX 93, 99, 134, 140, XIII 405).

Was die steuerliche Berechnung des Zuwachses beim Anlagekapital anbetrifft, die der Kaufmann mit dem Anschaffungswert in die Bilanz einsetzt (OVG. X 409), so besteht hierüber eine Streitfrage. Während Fuisting (IV § 6), Maatz (106), Buck (116) und Rehm (§ 83) die Ansicht vertreten, daß der Zuwachs an Gegenständen des Anlagekapitals bei der Berechnung des Ertrages ganz unberücksichtigt bleiben müsse, wird diese Auffassung von Strutz (Fuisting-Strutz, „Kommentar zum Einkommensteuergesetz", 8. Aufl., Bd. I, S. 600 ff.) bekämpft. Der Standpunkt von Strutz wird auch vom OVG. (XVI 241) geteilt.

Wenn ein zum Anlagekapital gehöriger Gegenstand zu einem höheren Preise verkauft wird, so bildet der Mehrerlös ebenso einen Geschäftsgewinn, als wenn der Gewinn auf Warenkonto oder auf einem anderen Konto des Betriebskapitals gemacht worden wäre (OVG. VII 361, X 200, XII 240, 296). Dabei ist aber folgender Gesichtspunkt von wesentlicher Bedeutung. Für die Berechnung der Steuer ist nicht etwa die Differenz maßgebend, die sich zwischen dem Buchwert und dem Erlös ergibt, sondern nur die Differenz zwischen wirklichem Wert und Erlös. Es muß also, von dem Buchwert des Gegenstandes ganz abgesehen, an seine Stelle sein wirklicher Wert gesetzt und hiernach der steuerpflichtige Geschäftsgewinn berechnet werden. Diesen Gesichtspunkt hat das OVG. in Entscheidungen, die erst kürzlich ergangen sind, scharf betont.

So hat es erklärt, daß Beträge, die ein Steuerpflichtiger von der Militärbehörde für requirierte Pferde erhielt und auf der Passivseite seiner Bilanz als „Gespannkonto-vortrag für Neuanschaffungen" verbucht hatte, grundsätzlich nicht steuerpflichtig seien, selbst wenn der Fuhrpark mit einer Mark zu Buche stand. Steuerpflichtig sei vielmehr lediglich der Unterschied zwischen dem Erlös und dem wirklichen Wert der Pferde bzw. so weit der Erlös den Anschaffungspreis überstieg. Ebenso entschied das OVG. bei dem Erlös aus dem Verkauf einer Fabrikanlage (vgl. die Entscheidungen bei Rosendorff, Hauptsteuerfragen zu Nr. 41 und 44).

6. Wir kommen nunmehr zu dem so überaus wichtigen wirtschaftlichen Begriff der Wertminderung und seiner bücherlichen Darstellung durch die sogenannten Abschreibungen.

Für die Prüfung der Bilanz im steuerlichen Interesse ist dies der Angelpunkt und man kann wohl sagen, daß die Mehrzahl aller Differenzen zwischen Steuerpflichtigen und Fiskus darauf beruht, daß über die Berechtigung bzw. die Höhe der vom Kaufmann vorgenommenen Abschreibungen Streit entsteht.

Zum Verständnis des Wesens der Abschreibungen muß man sich folgendes vor Augen führen. Die meisten Bestandteile des Vermögens eines Kaufmanns wie eines jeden Menschen unterliegen durch Abnutzung beim Gebrauch, durch sonstige Entwertungsgründe oder auch von selbst durch den Zahn der Zeit einer Wertminderung. Diese Wertminderung wird in den Büchern des Kaufmanns dadurch zum Ausdruck gebracht, daß ein entsprechender Betrag von dem betreffenden Gegenstande abgezogen, von ihm „abgeschrieben" wird. Er erscheint mithin in der Bilanz nur mit einem um so viel geminderten Betrage, und die Einkommensteuergesetze erlauben ausdrücklich, daß Abschreibungen, welche einen angemessenen Ausgleich der Wertminderung darstellen, bei der Feststellung des steuerpflichtigen Reingewinnes berücksichtigt werden. Es gibt nur sehr wenige Vermögensgegenstände, bei denen eine Abschreibung vom steuerrechtlichen Standpunkt aus nicht zulässig ist. Dazu gehört nach der Rechtsprechung des OVG. insbesondere die Erdoberfläche, der „Fundus" (OVG. II 219,

234, 244, IV 31, VI 175). Aber selbst hierbei sind Abschreibungen unter gewissen Umständen zulässig. Nämlich:

1. wenn ein Grundstück von vornherein zu teuer erworben ist, so kann im ersten Jahre des Erwerbs eine Abschreibung vorgenommen werden, um das zu teuer gekaufte Grundstück auf seinen wirklichen Wert zurückzuführen (OVG. VIII 203);

2. ist eine Abschreibung auf ein Grundstück zulässig, wenn auf ihm etwa ein Bergwerksbetrieb stattfindet, es mit Halden beschüttet wird, Bodensenkungen oder Grundwasserstandsveränderungen auf ihm eintreten (OVG. IV 31, VIII 204, 233, IX 255).

Nach der ausdrücklichen Vorschrift des Gesetzes sind Abschreibungen nur auf das tote, nicht auch auf das lebende Inventar zulässig. Eine etwaige Entwertung des Pferdebestandes eines Geschäfts kann daher nicht durch Abschreibungen zum Ausdruck gebracht werden. Ausgaben, die erforderlich sind, um dauernd einen gleichwertigen Pferdebestand zu erhalten, können aber voll als Betriebskosten berücksichtigt werden (OVG. IV 199).

Die Gründe der Entwertung eines Vermögensgegenstandes sind mannigfacher Art. Auch bei den zum dauernden Gebrauch bestimmten Vermögensgegenständen bildet die Abnutzung zwar den wichtigsten, aber keineswegs den alleinigen Entwertungsgrund. So werden Maschinen minderwertig, wenn bessere und leistungsfähigere Maschinen erfunden werden und die alten ausrangiert werden müssen, trotzdem sie an und für sich noch gebrauchsfähig wären. Betriebsgegenstände, deren Eigentum infolge einer rechtlichen Verpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt an einen Dritten übergehen, z. B. Gleisanlagen an Straßenbahnen oder Licht- und Kraftanlagen, die demnächst in das Eigentum der Stadt übergehen oder gewerbliche Gebäude, die auf fiskalischem Grund und Boden mit der Verpflichtung errichtet sind, sie bei Nichtverlängerung des Pachtvertrages abzureißen, verlieren mit dem Ablaufe der Verträge ihren Wert bis auf den Abbruchswert gänzlich. Daher muß der Steuerpflichtige die Gesamtkosten solcher Anlagen aus den Roherträgen der einzelnen Jahre decken, bevor für ihn ein Reinertrag entsteht (OVG. V 42, XI 271, XVI 290). Aus demselben Grunde müssen Abschreibungen auf die der Entwertung durch Zeitablauf aus-

gesetzten Vermögensgegenstände, wie Patente, Privilegien, Pachtrechte steuerlich zugelassen werden. Die gewöhnliche Handelsware mindert sich durch mancherlei Umstände in ihrem Wert, z. B. erleiden sogenannte Saisonartikel infolge der Einwirkung des Modewechsels eine Werteinbuße. Auch Firmenrechte können, sofern sie entgeltlich erworben sind, und als Aktiva in der Bilanz erscheinen, einer Wertminderung unterliegen, die durch Abschreibungen zum Ausdruck gebracht werden kann. Sind jedoch unentgeltlich erworbene Firmenrechte in die Bilanz eingesetzt worden, so ist eine Abschreibung hierauf nicht zulässig, und wenn sie, was man zuweilen beobachten kann, dennoch vorgenommen ist, so ist sie jedenfalls vom steuerrechtlichen Standpunkt aus nicht abzugsfähig (OVG. XI 422, XIII 160, XVII 286).

Forderungen sind nach § 40 HGB. nicht etwa ohne weiteres mit ihrem Nennwerte, sondern nur mit ihrem wirklichen Werte in Ansatz zu bringen. Dieser Vorschrift trägt die kaufmännische Buchführung dergestalt Rechnung, daß entweder auf eine bestimmte zweifelhafte Forderung ein bestimmter Betrag zur Abschreibung gelangt, oder daß auf sämtliche Forderungen ein bestimmter Prozentsatz abgeschrieben wird (OVG. IV 141, V 424). Bei der letzteren Methode läßt man sich von dem Grundsatz leiten, daß nach den kaufmännischen Erfahrungen wohl regelmäßig ein bestimmter Bruchteil der ausstehenden Forderungen nicht einzugehen pflegt.

Die Höhe der Abschreibungen richtet sich im allgemeinen nach der Höhe der Lebensdauer des Gegenstandes. Wenn z. B. eine Maschine im Werte von 100 000 M. erfahrungsgemäß in 10 Jahren wertlos wird, so muß man jährlich so viel abschreiben, daß man nach Ablauf von 10 Jahren auf der Bewertung von Null angelangt ist.

So leicht das den Abschreibungen zugrunde liegende Prinzip auf den ersten Blick zu sein scheint, so ist doch die Bemessung der Abschreibungen in der Praxis recht schwierig. Zutreffend bemerkt daher Passow (I 176), daß die Berechnung der Gebrauchsdauer und demgemäß die Bemessung der jährlichen Abschreibungsquote in hohem Maße Sache des Gefühls sei. „Der Eine ist vorsichtig und schätzt die Gebrauchsdauer gering ein, der Andere ist optimistischer und begnügt sich mit einer niedrigeren Abschreibungsquote."

In dem Urteil der vereinigten Steuersenate des OVG. vom 27. November 1896 (V 298) erkennt der Gerichtshof an, es sei nicht zu verlangen, daß die Veranlagungsbehörden in jedem einzelnen Falle die für die Bemessung der Abnutzungsquote maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse eingehend prüfen, da dies praktisch nicht ausführbar sei. Es müsse vielmehr genügen, daß bestimmte Durchschnittssätze festgesetzt würden, bis zu welchen die von den Steuerpflichtigen beanspruchten Abnutzungsquoten unbeanstandet zuzulassen seien. Aber auch dann müsse es dem Steuerpflichtigen überlassen bleiben, seinerseits die besonderen, angeblich eine größere Wertverminderung bedingenden Verhältnisse geltend zu machen und nötigenfalls seinen Anspruch durch Beweismittel zu unterstützen.

Abschreibungstabellen, die von der Steuerbehörde anerkannt sind und daher als Maßstab der Bilanzprüfung zugrunde gelegt werden können, finden Sie in der Zeitschrift „Technik und Wirtschaft" (Verlag von Springer) für 1910, Heft 4 abgedruckt. Für die jetzige anormale Zeit können aber diese Tabellen nicht mehr in allen Fällen als maßgebend erachtet werden. So heißt es in der anfangs des Jahres 1916 vom „Verein Deutscher Maschinen-Bauanstalten" herausgegebenen Denkschrift: „Zur Frage der Abschreibungen auf Maschinen und maschinelle Einrichtungen in Kriegszeiten": „Bereits in den letzten Jahren vor Ausbruch des Krieges haben die modernen Arbeitsverfahren, insbesondere die allgemeine Einführung des Schnellstahles dazu gezwungen, die bislang üblichen Abschreibungssätze für Werkzeugmaschinen zu erhöhen. Das schnelle Tempo des industriellen Fortschritts zwang vor allem diejenigen Industriezweige, die ihre Erzeugnisse auf dem Weltmarkt absetzten dazu, auf eine schnellere Erneuerung ihrer maschinellen Einrichtungen bedacht zu sein. Umbauten, Ergänzungen und Erneuerungen wurden in immer steigendem Maße erforderlich, so daß auch die Abschreibungen an den dem Verschleiß in geringerem Maße unterliegenden Immobilien über kurz oder lang eine allgemeine Erhöhung hätten erfahren müssen, wenn anders die deutsche Industrie auf die Dauer den Wettkampf auf dem Weltmarkte wirtschaftlich durchführen wollte.

Infolge der Kriegsereignisse waren die Maschinenfabriken gezwungen, nicht nur für andere mit Heereslieferungen

beschäftigte Industrien die notwendigen Betriebsmittel in erhöhtem und beschleunigtem Maße herzustellen, sondern sie haben auch unmittelbar in großem Umfange und meist nicht nur mit ihren ganzen, sondern sogar mit im Kriege erweiterten Betrieben an der Beschaffung des Kriegsbedarfes mitgewirkt.

Die Befriedigung des gewaltigen Bedarfes des deutschen Heeres und der Heere seiner Verbündeten, insbesondere an Munition konnte trotz der Anpassungsfähigkeit der deutschen Maschinenindustrie nur unter erschwerten Verhältnissen vor sich gehen. Demgemäß werden auch erhöhte Abschreibungen notwendig sein. Es wird sich darum handeln, das angemessene Maß für diese Erhöhung ausfindig zu machen."

Diesen Gesichtspunkten hat die Rechtsprechung auch in weitestem Umfange Rechnung getragen und außergewöhnlich hohe Abschreibungen bei besonders starker Inanspruchnahme aller Betriebsmittel während des Krieges, wie Mangel an geschulten Arbeitskräften, schlechtem Schmieröl, unzureichenden Ersatzstoffen, wegen der notwendigen Umgestaltung des Betriebes nach dem Kriege usw. zugelassen. Eine Zusammenstellung aller hier zu berücksichtigenden Gesichtspunkte und der ergangenen Entscheidungen finden Sie in meiner Broschüre: „Hauptsteuerfragen der Kriegs- und Uebergangsbilanzen" (Verlag von Franz Vahlen, 1919). Wenngleich diese Arbeit sich vorzugsweise mit den Aktiengesellschaften, Berggewerkschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung befaßt, so sind die in derselben entwickelten Gesichtspunkte entsprechend doch auch auf die Bilanz eines jeden Kaufmanns anzuwenden.

Jedenfalls ist bei der Prüfung der Frage, ob sich die Abschreibungen in den berechtigten Grenzen halten, besonders vorsichtig zu verfahren und dem freien Ermessen des Steuerpflichtigen, der ja schließlich sein Geschäft am besten kennen muß, ein genügender Spielraum zu lassen. Eine Herabsetzung der Abschreibungen darf also nur nach vorgängiger eingehender Untersuchung und Verhandlung mit dem Steuerpflichtigen auf Grund bestimmter Tatsachen erfolgen. Eine in der Inventur fehlende Abschreibung kann in der Bilanz noch nachgeholt werden (OVG. I 96). Auch die Berichtigung von Fehlern in der Bilanz ist gestattet (OVG. XV 122).

Wenn ein Vermögensgegenstand über seinem wirklichen Wert zu Buche stand, so ist der Steuerpflichtige nicht dazu berechtigt, in einem Jahre so viel abzuschreiben, daß dadurch die Wertdifferenz ausgeglichen wird. Selbst in diesem Falle darf er nur so viel abziehen, als der jährlichen Abnutzung entspricht. Es können also früher unterlassene, nachträglich in späteren Jahren noch vorgenommene Abschreibungen steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden. Doch ist es wiederum zulässig, daß eine zu hohe Abschreibung auf einen Gegenstand bei einen anderen Gegenstand, auf den zu wenig abgeschrieben ist, verrechnet wird. Denn es kommt lediglich darauf an, daß die Gesamtsumme der Abschreibungen einer Bilanz auf die Gesamtwerte richtig ist (OVG. XVII 199).

Die Abschreibung an einem Vermögensgegenstande führt also zu einer Kürzung des steuerpflichtigen Gewinns. Ist sie zu hoch bemessen, und erscheint infolgedessen der Gewinn eines Jahres als zu gering, so ist der Gewinn für die Steuerberechnung entsprechend zu erhöhen.

Bilanzmäßig wird die Abschreibung nach verschiedenen Methoden gehandhabt. Entweder wird sie auf der Aktivseite der Bilanz durch Verminderung der Aktiva zum Ausdruck gebracht, oder sie wird auf der Passivseite der Bilanz durch Einsetzung eines Korrektivpostens ersetzt. In ersterem Falle gelangen wiederum zwei Methoden zur Anwendung:

a) Man geht entweder vom Anschaffungswerte aus und schreibt alljährlich die gleiche Quote des Erwerbspreises ab; alsdann ist ein Gegenstand, der eine zehnjährige Gebrauchsdauer hat, unter Einsetzung einer Abschreibungsquote von 10 % in zehn Jahren völlig abgeschrieben.

b) Oder man bemißt die Abschreibungen nach dem jeweiligen Buchwerte, schreibt also immer nur 10 % des jeweiligen Restbetrages ab.

Wählt man letztere Methode, so gelangt man, sofern man alljährlich nur den gleichen Prozentsatz abschreibt, nach Ablauf der Gebrauchsdauer nicht zu dem gewünschten Resultat. Z. B. würde eine Maschine, die 10 000 M. gekostet hat, nach Ablauf von zehn Jahren bei einer gleichmäßigen jährlichen 10 prozentigen Abschreibung bei Eintritt ihrer Wertlosigkeit immer noch mit 3486,80 M. in der Bilanz erscheinen. In der Praxis kann man

daher beobachten, daß die Kaufleute mehr und mehr zu der Abschreibung vom Anschaffungswerte übergehen.

Wird die Abschreibung dadurch ersetzt, daß man die eintretene Wertminderung durch einen *Bewertungsposten auf der Passivseite* der Bilanz zum Ausdruck bringt, so bleibt der betreffende Vermögensgegenstand auf der Aktivseite der Bilanz unverändert stehen. Am häufigsten wird diese Methode bei den ausstehenden Forderungen zur Anwendung gebracht. Man läßt alsdann auch eine zweifelhafte Forderung mit ihrem ursprünglichen Betrage stehen und setzt in die Passivseite der Bilanz ein sogenanntes *Delkrederekonto* (*Konto dubioso, Kontokorrentreserve*) (OVG. I 241, II 176, 186).

Eine ähnliche Bedeutung hat der *Erneuerungsfonds*, der dazu bestimmt ist, die auf der Aktivseite der Bilanz unterlassenen Abschreibungen auf Maschinenkonto zum Ausdruck zu bringen (OVG. VI 183, VII 333, XI 266).

Bei dieser Methode sieht man die Höhe der ganzen im Laufe der Jahre vorgenommenen Abschreibungen sofort in *einer Zahl* vor sich.

Die Höhe der vorgenommenen Abschreibungen kann man aus der Bilanz nur ersehen, wenn dieselben *sichtbar* gemacht werden. Das geschieht keinesfalls immer. Man kann sie auch nicht etwa dadurch feststellen, daß man die letzte Bilanz mit der des Vorjahres vergleicht. Dies würde vielmehr nur dann möglich sein, wenn das betreffende Konto im Laufe des Jahres weder Zugänge noch Abgänge aufzuweisen hätte. (Die wichtigsten Entscheidungen des OVG. über Abschreibungen sind zusammengestellt in dem Buche von *Moser*: „Abschreibungen und Steuern", Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin 1919.)

Das Ergebnis unserer Darlegungen läßt sich, wie folgt, zusammenfassen:

An und für sich bildet die Bilanz und das Gewinn- und Verlustkonto auch die Grundlage für die Steuerberechnung, sofern sie nach Maßgabe der §§ 38—40 HGB. aufgestellt ist. Ist dies nicht der Fall, so muß für die Steuerveranlagung eine entsprechende Korrektur des buchmäßigen Ergebnisses nach Maßgabe der

von uns vorstehend entwickelten Gesichtspunkte vorgenommen werden.[7])

[7]) In dem Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes ist die Besteuerung des Einkommens aus dem Betriebe eines Gewerbes folgendermaßen geregelt. § 32 bestimmt: „Als steuerbares Einkommen aus dem Betrieb eines Gewerbes oder des Bergbaus kommt der Geschäftsgewinn in Ansatz. Der Geschäftsgewinn ist durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben unter Berücksichtigung des Unterschieds in dem Stand und Wert der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebes sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schluß des Geschäftsjahres gegenüber deren Stand und Wert am Anfang desselben festzustellen. Den Geschäftseinnahmen ist der Wert der Gegenstände, Ausbeuten und Dienstleistungen hinzuzurechnen, die der Steuerpflichtige aus dem Betrieb seines Gewerbes für sich und seinen Haushalt oder für andere Zwecke entnommen hat, die außerhalb des Betriebs liegen. Die Vorschriften des § 31 Abs. 2 finden entsprechende Anwendung.

Bei Steuerpflichtigen, welche Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB. führen, ist der Geschäftsgewinn nach den Grundsätzen zu berechnen, wie sie für die Inventur und Bilanz durch das HGB. vorgeschrieben sind, soweit sich aus den Vorschriften dieses Gesetzes nichts anderes ergibt."

Zur Erläuterung dieser Bestimmungen sagt die Begründung, die Bilanzrechnung auf Grund kaufmännischer Buchführung beruhe darauf, daß „durch Aufstellung von periodischen Bilanzen der Stand des reinen Geschäftsvermögens festgestellt und durch Vergleich des Standes am Anfang mit dem Stande am Ende der Bilanzperiode die Zunahme oder Abnahme des Vermögens ermittelt wird. Soweit hierbei der gemeine Wert der zum Geschäftsvermögen gehörigen Gegenstände eingestellt wird, werden auch außergewöhnliche Wertverminderungen, die außerhalb des Rahmens der durch den bestimmungsmäßigen Gebrauch eintretenden Abnutzung sich ergeben, sowie alle Vermögensvermehrungen berücksichtigt, gleichviel ob die Gewinne oder Verluste realisiert sind oder nicht". (53.)

Ueber die Unterschiede zwischen buchführenden und nicht buchführenden Betrieben, vgl. Marcuse, „Zum Entwurf des neuen Reichseinkommensteuergesetzes" (Neue Steuer-Rundschau, Nr. 3, S. 26).

II.

Meine Herren!

In unserer ersten Vorlesung haben wir den der Einkommensteuer unterliegenden Reinertrag des Einzelkaufmanns auf Grundlage der Bilanz einer Betrachtung unterzogen. Betreiben mehrere Kaufleute gemeinschaftlich ein Handelsgewerbe in der Form der offenen Handelsgesellschaft oder der Kommanditgesellschaft, so ist die Gesellschaft als solche nicht steuerpflichtig, sondern nur die einzelnen Gesellschafter. Denn eine solche Gesellschaft ist keine von der Gesamtheit der Gesellschafter verschiedene, selbständige juristische Person. Darum ist der von einer offenen Handelsgesellschaft erzielte Geschäftsgewinn nach § 13 Abs. 2 des Preuß. Einkommensteuergesetzes den einzelnen Teilhabern nach Maßgabe ihres Anteils anzurechnen.[8])

Nun gibt es aber nach § 15 PrEStG. gewisse Personenvereinigungen, die als solche der Einkommensteuer unterliegen, weil sie juristische Personen sind und als solche auch ein Einkommen haben. Da der steuerliche Begriff des Einkommens auf die juristischen Personen nicht ohne weiteres anwendbar ist, so hat das Einkommensteuergesetz positive Bestimmungen darüber getroffen, was steuerlich als Einkommen dieser Personen zu gelten hat.

---

[8]) § 7 des Entwurfs eines Reichseinkommensteuergesetzes bestimmt, daß bei Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft oder einer anderen Erwerbsgesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, zum Einkommen aus Gewerbebetrieb ihr Anteil am Reingewinn zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat, gehört.

Von den steuerfreien Gesellschaftsarten unterscheiden sie sich dadurch, daß sie allein mit ihrem Vermögen für die Verpflichtungen des Unternehmens haften. Mag das Privatvermögen des einzelnen Mitglieds einer juristischen Person auch noch so groß sein, so kann es doch niemals zur Deckung der Gesellschaftsschulden herangezogen werden, vorausgesetzt, daß das Mitglied die ihm gegenüber der Gesellschaft satzungsgemäß obliegenden Verpflichtungen erfüllt hat.

Die einkommensteuerpflichtigen juristischen Personen sind Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften, eingetragene Genossenschaften, deren Geschäftsbetrieb über den Kreis ihrer Mitglieder hinausgeht, Vereine, einschließlich der eingetragenen Genossenschaften zum gemeinsamen Einkauf von Lebensmitteln oder hauswirtschaftlichen Bedürfnissen im großen und Ablaß im kleinen, auch wenn ihr Geschäftsbetrieb nicht über den Kreis ihrer Mitglieder hinausgeht, endlich die Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Im folgenden wollen wir die Einkommensbesteuerung der wichtigsten und bedeutsamsten Form dieser Gesellschaftsarten, nämlich der Aktiengesellschaft, auf der Grundlage der Bilanz erörtern:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß die Bilanzen der Aktiengesellschaften[9]) auf Grund der Bestimmungen des § 261 HGB. mehrere wesentliche Unterschiede im Vergleich zu den Bilanzen der einzelnen Kaufleute bzw. der offenen Handelsgesellschaften aufweisen.

---

[9]) Literatur: Simon, „Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien", Berlin 1899, 3. Aufl. Rehm, „Die Bilanzen der Aktiengesellschaften", 1914, 2. Aufl. Passow, „Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen", Bd. II, 1919, 2. Aufl. Maatz, „Die kaufmännische Bilanz und der steuerbare Gewerbeertrag", 1914, 5. Aufl. Simon, „Die Staatseinkommensteuer der Aktiengesellschaften". Rosendorff, „Die stillen Reserven der Aktiengesellschaften" (2. Aufl., 1917). Rosendorff, „Die Bilanz- und Dividendenpolitik der Aktiengesellschaften während des Krieges" (1918). Rosendorff, „Das Steuerrecht der stillen Reserven der Aktiengesellschaften" (1919). Rosendorff, „Hauptsteuerfragen der Kriegs- und Uebergangsbilanzen" (1919).

Was die Bewertung der Aktiva anbetrifft, so muß nach § 40 HGB. Einzelkaufmann wie offene Handelsgesellschaft bei der Aufstellung des Inventars und der Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Werte bemessen, der ihnen für den Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet. Im allgemeinen kann man mit Maatz[10]) sagen: „Der zeitige Wert der zum Verkauf bestimmten Gegenstände ist ihr gegenwärtiger Markt- oder Börsenpreis, der objektive Tauschwert; derjenige der zum dauernden Gebrauch bestimmten, der Anlagen, ihr vom Tauschwert verschiedener geschäftssubjektiver Gebrauchswert, beides der gemeine Wert unter der Voraussetzung des Fortbetriebes des Geschäfts."

Diese Vorschriften gelten für die Aktiengesellschaften aber nur mit gewissen Einschränkungen. Denn sie dürfen Wertpapiere und Waren, die einen Börsen- oder Marktpreis haben, höchstens zu dem Börsen- oder Marktpreis des Bilanzstichtages, sofern dieser Preis jedoch den Anschaffungs- oder Herstellungspreis übersteigt, höchstens zu dem letzteren ansetzen. Andere Vermögensgegenstände dürfen sie höchstens zu dem Herstellungs- oder Anschaffungspreis ansetzen.

Mit diesen Bestimmungen ging man von der Erwägung aus, daß mit Rücksicht auf die Verteilung des Reingewinns bei der Aktiengesellschaft verhindert werden müsse, daß nicht schon ein zwar nominell vorhandener, tatsächlich aber noch nicht durch Verkauf der betreffenden Vermögensgegenstände realisierter Gewinn zur Verteilung gelange.

Dadurch, daß die bezeichneten Vermögensgegenstände somit auf Grund der Vorschriften des § 261 HGB. unter ihrem wahren Werte in der Bilanz erscheinen, entsteht eine sogenannte gesetzliche stille Reserve, die steuerfrei ist.[11])

[10]) Maatz, S. 220.

[11]) Rosendorff, „Das Steuerrecht der stillen Reserven", Berlin 1919 (Verlag von Franz Vahlen), S. 30 ff. und die dort angezogenen Entscheidungen des OVG. Im übrigen ist über den Begriff der „gesetzlichen stillen Reserven" zu vergleichen mein Buch: „Die stillen Reserven der Aktiengesellschaften" (Vahlen, 2. Aufl.), S. 4 ff.

Die Steuerfreiheit der gesetzlichen stillen Reserven gilt jedoch nicht für das Reichsnotopfer. (Vgl. Rosendorff, „Die große Vermögensabgabe der Erwerbsgesellschaften und ihre bilanzmäßige Feststellung", S. 18 ff., Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin 1919.)

Während die Ziffern 1 und 2 § 261 eine Erschwerung enthalten, bedeutet die Ziffer 3 eine Erleichterung. Nach dieser Vorschrift dürfen nämlich Anlagen und sonstige Gegenstände, die nicht zur Weiterveräußerung, sondern dauernd zum Geschäftsbetriebe bestimmt sind, ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert, zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis angesetzt werden, sofern ein der Abnutzung gleichkommender Betrag in Abzug gebracht oder ein ihr entsprechender Erneuerungsfonds in Absatz gebracht wird.

Hiernach kann es vorkommen, daß ein einer Gesellschaft gehöriges, etwa von vornherein zu teuer gekauftes Fabrikgrundstück, fortdauernd zu einem höheren als dem wahren Geschäftswert in der Bilanz erscheint.

Wenn ein Erneuerungsfonds unter den Passiven erscheint, so setzt diese Tatsache voraus, daß diejenigen Vermögensgegenstände, auf die er sich bezieht, in ihrer Bewertung nicht verändert worden sind.

Das Gesetz bestimmt ferner ausdrücklich, daß die Kosten der Organisation und Verwaltung nicht als Aktiva in die Bilanz eingesetzt werden dürfen. Sie sind als Unkosten anzusehen und verringern den Gewinn. Die allgemeinen Geschäftsunkosten, wie Miete und Gehälter der kaufmännischen Angestellten dürfen also bei der Berechnung der Herstellungskosten der Fabrikate nicht in Ansatz gebracht werden, während die Löhne der Fabrikarbeiter, durch deren Verausgabung Vermögensobjekte geschaffen werden, auf die Herstellungskosten draufzuschlagen sind.

Unter die Passiva sind nicht nur der Betrag des Grundkapitals und eines jeden Reserve- und Erneuerungsfonds, sondern auch der aus der Vergleichung sämtlicher Aktiva und sämtlicher Passiva sich ergebende Gewinn oder Verlust aufzunehmen. Und zwar muß der Gewinn oder der Verlust am Schluß der Bilanz besonders angegeben werden.

Das Aktienkapitalkonto entspricht dem Kapitalkonto des Einzelkaufmanns, jedoch mit dem Unterschiede, daß der sich rechnungsmäßig beim Abschluß ergebende Gewinn oder Verlust beim Einzelkaufmann auf Kapitalkonto zum Aus-

druck gebracht wird, während das Aktienkapital bei der Aktiengesellschaft in der Bilanz stets unverändert erscheint. Sofern Gewinne, sei es als Dividende an die Aktionäre oder sei es als Tantieme an die Mitglieder der Verwaltung nicht sofort ausgeschüttet werden, werden sie in den Reservefonds gelegt.

Nach § 262 HGB. ist zur Deckung eines aus der Bilanz sich ergebenden Verlustes ein Reservefonds zu bilden, der nach Maßgabe bestimmter gesetzlicher Vorschriften zu dotieren ist. Doch bilden gut fundierte Gesellschaften aus ihren Reingewinnen noch weitere freiwillige Reservefonds.

Ergibt sich am Jahresschluß ein Verlust so kann er entweder durch Verwendung der Reserven oder durch Herabsetzung des Grundkapitals beseitigt werden.

Wenn sich das Kapital eines Einzelkaufmanns oder einer offenen Handelsgesellschaft im Laufe eines Geschäftsjahres durch Verluste vermindert hat, sich im nächsten Jahre aber ein Gewinn ergibt, so darf von diesem Gewinn nicht etwa ein Teil zur Deckung des Verlustes des Vorjahres steuerfrei verwendet werden. Anders bei der Aktiengesellschaft. Sie kann einen Gewinn des einen Jahres gegen einen Verlust des andern Jahres aufrechnen (OVG. XIV 280). Schließlich wird der Gewinn noch um gewisse bedingte Verpflichtungen vermindert, die davon abhängig sind, daß überhaupt Gewinn erzielt ist. Es sind dies die Tantiemen, Gewinnanteile Dritter, z. B. der Gemeinden bei Straßenbahngesellschaften (OVG. XIII 268, XIV 329) der mit Gewinnanteil Versicherten (OVG. XIV 258) Ausgaben für Wohltätigkeitszwecke (OVG. VII 396, VIII 205) u. ä.

§ 15 des Preußischen Einkommensteuergesetzes bestimmt nun, daß als steuerpflichtiges Einkommen der Aktiengesellschaften nicht etwa nur die Ueberschüsse gelten, welche unter die Aktionäre verteilt werden, sondern auch diejenigen Beträge, die zwar nicht verteilt, aber zur Tilgung der Schulden oder des Grundkapitals, zur Verbesserung oder Geschäftserweiterung sowie zur Bildung von Reservefonds verwendet worden sind, jedoch nach Abzug von 3½ % des eingezahlten Aktienkapitals.

Die steuerpflichtigen Ueberschüsse einer Aktiengesellschaft ergeben sich aus der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung. Die Jahresabschlüsse bilden die

notwendige gesetzliche Voraussetzung und Grundlage für die Feststellung der Ueberschüsse, und aus diesem Grunde ist auch ihre Einreichung zugleich mit der Steuererklärung vorgeschrieben. Sie bilden unmittelbar die selbständige maßgebende Grundlage der Besteuerung und müssen von der Steuerbehörde anerkannt werden, so weit sie nicht auf Grund bestimmter tatsächlicher Umstände feststellen kann, daß aus den Ueberschüssen in Wirklichkeit höhere als die bilanzmäßigen Verwendungen für bestimmte einzelne Zwecke der in § 15 bezeichneten Arten stattgefunden haben. Dabei sind für die Beurteilung nicht die von den Gesellschaftsvorständen entworfenen, sondern die von den Generalversammlungen festgestellten Bilanzen maßgebend. Umgekehrt muß auch die Aktiengesellschaft den bilanzmäßigen Gewinn gegen sich gelten lassen, so lange eine Berichtigung der Bilanz durch Beschluß der Generalversammlung nicht stattgefunden hat. Ergab die Bilanz trotz eines in Wirklichkeit vorhandenen Verlustes infolge Irrtums einen Gewinn, der verteilt ist, und wurde in einer späteren Generalversammlung der wahre Sachverhalt festgestellt, so würde die Dividende, da sie nicht aus Ueberschüssen herrührt, nicht steuerpflichtig sein, selbst wenn sie die Aktionäre nicht zurückzuzahlen brauchten. Nach einer aktienrechtlichen Bestimmung ist nämlich ein Aktionär zur Rückzahlung einer ihm irrtümlich zugeflossenen Dividende nicht verpflichtet, wenn er zur Zeit des Empfanges in gutem Glauben war.

Wenn Ihnen die Bilanz einer Aktiengesellschaft behufs Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens vorgelegt wird, so haben Sie dieselbe gemäß § 15 nach folgenden Richtungen hin einer Prüfung zu unterziehen:

1. Welche Ueberschüsse sind als Dividenden unter die Aktionäre verteilt worden? Auf den ersten Blick könnte es scheinen, als ob diese Prüfung ganz einfach wäre, weil sich ja in der Gewinn- und Verlustrechnung die entsprechende Ziffer findet. Das ist aber keineswegs der Fall. Manchmal müssen vielmehr hiervon Beträge abgezogen, manchmal Beträge hinzugezählt werden.

So kommt es vor, daß eine Gesellschaft zwar nichts verdient hat, trotzdem aber eine Dividende verteilt und die Beträge, die hierzu notwendig sind, einem Dividenden-Ergänzungsfonds entnimmt, der aus den Ueberschüssen

früherer Jahre gebildet und damals bereits versteuert worden ist. In diesem Falle ist der Betrag, der aus diesem Fonds entnommen und zur Verteilung als Dividende verwandt worden ist, nicht zu versteuern (OVG. I 213, II 256, IV 240, V 208). Sehr häufig kommt es vor, daß zur Erhöhung der Dividende eines Jahres der sogenannte Vortrag mitherangezogen wird. Die Gesellschaften pflegen nämlich in guten Jahren weder den gesamten Gewinn als Dividende auszuschütten, noch den gesamten, von der Verteilung ausgeschlossenen Teilbetrag des Ueberschusses in einen bestimmten Reservefonds zu legen. Sie bilden vielmehr aus einem Teile des zurückgehaltenen Gewinns einen sogenannten Gewinnvortrag, um später in der Verwendung solcher Beträge nicht behindert zu sein. Dieser Vortrag ist natürlich in demjenigen Jahre, in dem er gebildet wird, steuerpflichtig, in dem Jahre seiner Verwendung jedoch steuerfrei (OVG. III 33, V 209, X 249, XIII 263).

Ein Fall, in dem noch weitere Beträge der Dividende hinzugezählt werden müssen, ist die Verteilung eines Bonus sowie die Ausgabe sogenannter Gratisaktien. Vor dem Kriege gehörte die Verteilung eines Bonus oder die Verteilung von Gratisaktien an die Aktionäre zu den größten Seltenheiten. Die Kriegskonjunktur, die vielen Gesellschaften zeitweilig ganz außerordentlich große Gewinne in den Schoß warf, hat es aber mit sich gebracht, daß diese Erscheinungen im Aktienwesen fast alltäglich geworden sind. Ich habe sie ausführlich in meiner im Verlage von Carl Heymann erschienenen Broschüre über „Die Bilanz- und Dividendenpolitik der Aktiengesellschaften während des Krieges“ geschildert, auf die ich Sie zum weiteren Studium verweisen möchte.

Der Bonus ist während des Krieges häufig nicht in bar, sondern in Kriegsanleihe ausgeschüttet worden, die die Gesellschaften ihren Beständen entnahmen.

Mit den sogenannten Gratisaktien hat es folgende Bewandtnis: In dem typischen Falle beschließt die Gesellschaft eine Kapitalerhöhung. Die notwendigen Einzahlungen hierauf werden jedoch nicht von den Aktionären gemacht, sondern die Gesellschaften leisten sie selbst, und zwar entweder aus den Ueberschüssen des laufenden Geschäftsjahres oder aus den Reserven früherer Jahre, indem die erforderlichen Beträge auf

das Aktienkapitalkonto umgebucht werden. Die Aktionäre erhalten alsdann die auf diese Weise eingezahlten Aktien neben der Dividende. Soweit solche Gratisaktien aus den Ueberschüssen eingezahlt worden sind, muß der hierfür seitens der Gesellschaft aufgewendete Betrag genau ebenso versteuert werden, als wenn er in bar an die Aktionäre geflossen wäre, während bei einer Entnahme aus schon früheren versteuerten Reserven die Steuerpflicht natürlich entfällt. Es findet sich auch häufig die Form, daß die Gesellschaften nur einen Teil der für die jungen Aktien benötigten Einzahlungen aus ihren Mitteln machen, etwa 50 %, während die Aktionäre dann den Rest aus eigenen Mitteln zuzahlen müssen, so daß in diesem Fall nur der entsprechende Teilbetrag der Besteuerung unterliegt (OVG. XIV 68, Entsch. d. Bayr. Ob.Ver.Kom. XVI 175, XVII 6).

Wenn aus den erzielten Ueberschüssen etwas an Dritte zu zahlen ist, z. B. an sogenannte Genußscheininhaber, die Nichtaktionäre sind, so entfällt die Steuerpflicht für die Gesellschaft, weil nämlich § 15 ausdrücklich vorschreibt, daß als steuerpflichtiges Einkommen nur diejenigen Ueberschüsse gelten, welche an die Mitglieder verteilt werden. Es gibt allerdings auch gewisse Arten von Genußscheinen, die den Charakter von sogenannten Genußaktien haben. Ist dies der Fall und fließt aus solchen Genußaktien den Aktionären, d. h. den Mitgliedern der Gesellschaft, etwas zu, so ist hier die Steuerpflicht begründet. In solchen Fällen darf man sich nicht auf die Prüfung der Bilanz allein beschränken, sondern muß das Statut mitheranziehen, um daraus den rechtlichen Charakter der Genußscheine festzustellen (OVG. X 291, XIII 372).

Bei Versicherungsgesellschaften unterliegt der Besteuerung nicht derjenige Teil des Gewinnes, der statuten- und vertragsmäßig an die Versicherten auszuzahlen ist (OVG. XIV 258).

Ebensowenig sind die aus den Ueberschüssen bewirkten Verwendungen an Tantiemen für Beamte und Arbeiter (OVG III 107), zu gemeinnützigen und wohltätigen Zwecken und Ueberweisungen an Pensions- und Unterstützungskassen steuerpflichtig (OVG. I 290, II 55, VII 396, VIII 205).

2. Ferner unterliegen der Steuerpflicht alle diejenigen Beträge, die aus den Ueberschüssen zwar nicht an die Aktionäre

verteilt, aber zur Tilgung der Schulden (OVG. I 208) oder des Grundkapitals (OVG. I 267, V 18, 24) verwendet werden. So hatte eine Aktiengesellschaft gegen Zuzahlung von 250 M. auf jede Aktie sogen. Gewinnanteilscheine ausgegeben. Jeder Berechtigte erhielt aus dem Reingewinn der Gesellschaft jährlich bis zu 12,50 M. als Dividende und eine einmalige Zahlung zur Tilgung der Rechte aus dem Anteilschein in Höhe von 250 M. Nach der Entscheidung des OVG. vom 4. Juli 1914 wurden diese Schuldverschreibungen als verzinsliche Darlehen angesehen und von der Besteuerung der 12,50 M. Abstand genommen, weil man diese Zahlung trotz ihrer irreführenden Bezeichnung nicht als Dividende, sondern als Schuldenzinsen, mithin als abzugsfähige Betriebskosten, ansah. Dagegen wurden die zur Auslosung der Gewinnanteilscheine verwendeten Beträge als dem Reingewinn entnommene, zur Tilgung von Schulden verwendete Ausgaben für steuerpflichtig erachtet. Wenn eine Gesellschaft eine Obligationsschuld zurückzahlt und nach Maßgabe der Anleihebedingungen nicht lediglich den Nennbetrag der Obligationen mit 100 %, sondern, wie dies häufig vorkommt, mit einem Agio von 5 % zurückzahlen muß, so stellen nur die 100 % eine steuerpflichtige Schuldentilgung dar, während der Zuschlag von 5 % als eine Verzinsung anzusehen ist, die nur unter einer anderen Form gezahlt wird, mithin unter die steuerfreien Betriebskosten fällt. Wenn Sie also in einer Bilanz ein als Agiotilgungskonto bezeichnetes Konto finden, das aus den Ueberschüssen gebildet ist, so unterliegt dieses nicht der Steuerpflicht. Allerdings müssen Sie prüfen, ob in diesem Konto lediglich die Summe enthalten ist, die in dem laufenden Geschäftsjahr an Agio bezahlt ist. Enthält das Konto jedoch Beträge, die nicht das laufende Jahr betreffen, sondern etwa zurückgestellt sind, um für die Bedürfnisse späterer Jahre zu dienen, so ist das Konto in dieser Höhe steuerpflichtig (OVG. II 39, X 175, XV 185, XVII 166).

Was die Steuerpflicht der Verwendung von Ueberschüssen zur Tilgung des Grundkapitals anbelangt, so sei zum Verständnis derselben folgendes Beispiel gegeben: Eine Aktiengesellschaft hatte aus ihren Ueberschüssen 64 000 M. zur Kapitaltilgung verwendet. Sie hatte diesen Betrag in ihrer Steuererklärung unberücksichtigt gelassen, indem sie ausführte,

die Kapitaltilgung sei lediglich als eine Abschreibung auf den Wert ihrer nach 25 Jahren erlöschenden Betriebskonzession anzusehen. Das OVG. entschied jedoch dahin, daß dies nicht zulässig sei, da tatsächlich eine Tilgung von Grundkapital aus den Ueberschüssen stattgefunden habe (OVG. I 266).

3. Als zur Verbesserung oder Geschäftserweiterung verwendete Beträge gelten nur diejenigen Ausgaben, mit welchen Einrichtungen oder Anlagen zur Erzielung eines höheren Ertrages oder zur Ausdehnung des Betriebsumfangs bestritten werden. Es muß sich also um Einrichtungen oder Anlagen, nicht etwa um Beschaffung von Kapital zum Zwecke des Betriebes handeln. Wenn etwa eine Neuanlage, wie häufig im Bergbau, polizeilich angeordnet oder zur Erhöhung der Betriebssicherheit zum Schutz der Arbeiter, zur Vorbeugung von Gefahren hergestellt wird, so sind die Aufwendungen hierfür als Betriebskosten anzusehen, weil es an der Voraussetzung fehlt, daß nämlich der Hauptzweck der neuen Anlage in der Erzielung eines höheren Ertrages besteht. Doch kommt es nicht etwa darauf an, ob die geleisteten Ausgaben für die Geschäftserweiterung nutzbringend gewesen sind. Ebensowenig kommt der Gesichtspunkt in Betracht, ob die steuerpflichtige Gesellschaft billiger hätte wirtschaften können (OVG. III 162, IV 29, VI 177, IX 250).

4. Wir kommen jetzt zu der steuerpflichtigen Verwendung von Ueberschüssen zur Bildung von Reservefonds. Unter einem Reservefonds versteht man die nicht unter die Mitglieder verteilten, sondern im Vermögen der Gesellschaft zurückbehaltenen Beträge des Betriebskapitals, die eine Kapitalansammlung über den Betrag des bilanzmäßig ausgewiesenen Aktienkapitals darstellen. Solche Reservefonds können gebildet werden entweder aus den jährlichen Betriebsüberschüssen oder aus Einzahlungen der Aktionäre. Sie zerfallen in offene und stille Reserven. Offen sind die Reserven, wenn sie als solche auf der Passivseite der Bilanz erscheinen, stille sind sie, wenn sie aus der Bilanz nicht ersichtlich sind. Nicht alle offenen Reservefonds sind steuerpflichtig, sondern nur solche, die aus den Ueberschüssen gebildet sind. Auf Grund der handelsgesetzlichen Bestimmungen ist das Agio, welches bei der Ausgabe von Aktien seitens der Gesellschaft erzielt wird, in den Reservefonds zu legen. Bis zu der berühmten Plenar-

entscheidung des OVG. vom 25. Juni 1902 (OVG. X 214) unterlag ein solches Agio der Einkommensteuer. Mit dieser Entscheidung ist jedoch eine Schwenkung der Rechtsprechung eingetreten. Hiernach ist das Agio, welches eine Aktiengesellschaft bei der Erhöhung des Grundkapitals durch die Begebung neuer Aktien zu einem höheren als dem Nennbetrage erzielt, als ein Teil der Kapitaleinlage der neuen Aktionäre anzusehen. Es gehört daher nicht zu den bei der Ermittlung des Geschäftsgewinns zu berücksichtigenden Einnahmen und ist deshalb nicht steuerpflichtig. Wie hervorgehoben, unterliegen jedoch alle Reservefonds, die aus den Ueberschüssen gebildet werden, der Steuerpflicht. Nun haben wir bereits früher gelernt, daß sich auf der Passivseite der Bilanz auch eine ganze Anzahl von Fonds befinden können, die nicht den Charakter von Reserven oder Rücklagen haben, sondern die lediglich dazu dienen, den zu hohen Wert eines auf der Aktivseite befindlichen Vermögensgegenstandes durch Einsetzung eines Korrektivpostens in die Passivseite zu berichtigen, diesen Wert zu korrigieren. Man nennt solche Passivposten daher Bewertungskonten oder richtiger Wertberichtigungskonten. Diesen Charakter haben z. B. im allgemeinen die von uns schon früher behandelten Delkrederekonten oder Erneuerungsfonds. Dann sind sie steuerfrei. Derartige Konten brauchen aber keineswegs diesen Charakter zu haben. Sehr häufig sind sie echte Rücklagen und unterliegen alsdann der Steuerpflicht. Wenn z. B. eine Gesellschaft einen Verlust an ihren in der Bilanz mit 100 000 M. ausgewiesenen Forderungen in Höhe von 10 000 M. erlitten hat und diese Tatsache dadurch zum Ausdruck bringt, daß sie die Forderungen auf der Aktivseite mit 100 000 M. stehen läßt, in die Passivseite aber einen Delkrederefonds mit 10 000 M. einsetzt, so ist dieser Fonds ein steuerfreies Bewertungskonto. Wenn aber diese Gesellschaft in Wirklichkeit noch gar keinen Ausfall erlitten hat, dessen ungeachtet aber einen Delkrederefonds einsetzt, weil sie befürchtet, sie könnte in Zukunft vielleicht einmal einen Verlust auf ihre Forderungen erleiden und hierfür dadurch Vorsorge trifft, daß sie einen Delkrederefonds einsetzt, so hat der Fonds in diesem Falle den Charakter einer echten steuerpflichtigen Rücklage. (Weitere Beispiele in meinem Buche: „Die große Vermögensabgabe der Erwerbs-

gesellschaften", Teil II, S. 60—79, unter Anführung der Rechtsprechung.)

Aehnlich ist die Sachlage beim Erneuerungsfonds. Wenn dieser Fonds nur dazu bestimmt ist, den Wert von Maschinen und Anlagen zu berichtigen, so ist er steuerfrei. Wenn er dagegen dazu gebildet wird, um daraus zukünftige Ausgaben zu bestreiten, so hat er den Charakter einer steuerpflichtigen Rücklage. Die Feststellung, wann ein Passivposten den Charakter eines steuerfreien Bewertungskontos und wann er den Charakter einer steuerpflichtigen Rücklage hat, ist im Einzelfalle nicht immer ganz leicht zu treffen. Maßgebend hierfür ist keineswegs die Benennung des Postens in der Bilanz, sondern seine wirtschaftliche Zweckbestimmung, die jeweils zu prüfen ist. Z. B. bilden die sich in den Bilanzen von Versicherungsgesellschaften befindenden sogenannten Prämienreserven ebensowenig einen wahren Reservefonds wie die Gewinnreserven der mit Gewinnanteil Versicherten. Die Prämienreserve, die dazu dient, um die verfügbaren Beträge der künftigen Prämieneinnahmen auf die Höhe der zu erwartenden Ansprüche zu ergänzen, stellt keinen Bestandteil des Reinvermögens dar, sondern eine Verpflichtung aus Versicherungsbeträgen. Sie ist daher nicht steuerpflichtig, weil sie zur Bewertung bestehender Verbindlichkeiten dient (OVG. IV 371, XIV 271). Die Dividendenreserve der Versicherten dient lediglich dazu, den Zeitwert der an die Versicherten vertragsmäßig auszuzahlenden Gewinnanteile zum Ausdruck zu bringen, sie ist also auch nicht steuerpflichtig. Mit letzterem Fonds darf jedoch nicht der sich in den Bilanzen mancher Gesellschaft findende Dividendenreservefonds oder Dividendenausgleichsfonds verwechselt werden, der dazu dient, um aus ihm in schlechten Jahren die Dividende auf der gewohnten Höhe zu erhalten. Dieser stellt eine echte steuerpflichtige Rücklage dar (OVG. XIV 258, XVII 233).

Sehr strittig ist die Steuerpflicht bei demjenigen Konto, welches sich seit Kriegsausbruch in den Bilanzen vieler Gesellschaften findet. Es ist dies das sogenannte Konto zur Wiederumstellung der Betriebe aus der Kriegswirtschaft in die Friedenswirtschaft. Wie Sie wissen werden, haben viele Gesellschaften, um Kriegsmaterial liefern zu können, ihren ganzen Betrieb vollständig umgeändert.

Sind doch sogar Schokoladenfabriken dazu übergegangen, Granaten zu fabrizieren. In solchen und ähnlichen Fällen haben die Gesellschaften aus ihren hohen Kriegsgewinnen in die Millionen gehende Beträge in ein besonderes Reservekonto gelegt, um daraus die Aufwendungen zu bestreiten, die erforderlich sind, um ihre frühere Friedensarbeit wieder aufnehmen zu können. In anderen Fällen dient das Konto zur Deckung von Verlusten bei Wiederauffüllung des im Kriege verbrauchten Lagers, zu Ausgaben zur Wiedergewinnung der verlorenen Kundschaft, zur Deckung der Mehrausgaben für Wiederbeschaffung der weggenommenen Pferde, für unterbliebene Reparaturen an den Maschinen und Anlagen und endlich für die durch die Ueberführung in die Friedenswirtschaft zu erwartende Beeinträchtigung der Rentabilität des Unternehmens und dessen Entwertung als Ganzes. Es fehlt mir hier leider an Zeit, die augenblicklich außerordentlich umstrittene und sehr aktuelle Frage, wie solche Konten steuerlich zu behandeln sind, ausführlich zu erörtern. Ich muß Sie daher auf meine Bücher über das „Steuerrecht der stillen Reserven der Aktiengesellschaften", sowie über die „Hauptsteuerfragen der Kriegs- und Uebergangsbilanzen" — beide erschienen im Verlag von Franz Vahlen — verweisen, und beschränke mich an dieser Stelle darauf, Ihnen als Richtschnur für die Beurteilung des Umstellungskontos folgenden Leitsatz zu geben, der sich auf zahlreiche, in meinen oben angeführten Arbeiten zusammengestellte Entscheidungen der Verwaltungsgerichtshöfe gründet:

Die durch den Krieg und die spätere Ueberführung eines Unternehmens in die Friedenswirtschaft bedingten Veränderungen desselben können in der Bilanz durch ein in der Passivseite erscheinendes Konto nur dann steuerfrei zum Ausdruck gebracht werden, soweit sie schon jetzt wertmindernd gewirkt haben. Die Rücklagen für die Ueberführung in die Friedenswirtschaft sind also nur in dem Umfange steuerfrei, als sie eine Herabsetzung der Aktiva des Unternehmens auf den gegenwärtigen Wert desselben bezwecken. Soweit die Rücklagen jedoch für zukünftige Ausgaben bestimmt sind, sind sie steuerpflichtig.

Die Steuerbehörden sind berechtigt und verpflichtet das Umstellungskonto einer Nachprüfung zu unterziehen, um festzustellen, inwieweit mit der Rücklage der eine oder der andere Zweck verfolgt wird.

Wir kommen nunmehr zu den sogenannten *stillen Reserven* und damit zu einem ebenso wichtigen wie schwierigen Gegenstande. Die Methoden, die man auch früher schon bei den Aktiengesellschaften zur Bildung stiller Reserven anwandte, sind während des Krieges außerordentlich vervollkommnet worden und gerade auf diesem Gebiete spielen sich häufig die hartnäckigsten Kämpfe zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen ab.

Zum Verständnis des Wesens der stillen Reserven müssen wir von dem § 40 HGB. ausgehen. Nach § 40 müssen alle Vermögensgegenstände grundsätzlich mit ihrem wirklichen Wert in der Bilanz erscheinen. Vermindert sich der Wert eines Gegenstandes im Laufe des Geschäftsjahres, so wird dies, wie wir gesehen haben, durch eine Abschreibung auf der Aktivseite oder durch die Einsetzung eines Postens auf der Passivseite der Bilanz zum Ausdruck gebracht. Wenn nun auf der Aktivseite der Bilanz mehr abgeschrieben wird, als der Wertminderung entspricht, so wird dadurch der betreffende Gegenstand unterbewertet, und so entsteht für die Gesellschaft eine stille oder geheime Reserve. Diese wird gebildet auf Kosten des Gewinnes des laufenden Geschäftsjahrs, denn dieser wird ja durch die ungerechtfertigt hohe Abschreibung entsprechend verkleinert. Im allgemeinen kann man es einer Bilanz nicht ansehen, ob sie stille Reserven enthält oder nicht. Denn wie soll derjenige, der mit den in Frage kommenden Verhältnissen nicht genau vertraut ist, wissen, ob Maschinen oder Vorräte, die in den Bilanzen großer Gesellschaften in Höhe vieler Millionen erscheinen, richtig bewertet sind oder nicht, zumal da bei vielen Gesellschaften in neuerer Zeit mehr und mehr die Methode Platz gegriffen hat, die Abschreibungen intern zu verrechnen, so daß der sonst mögliche Rückschluß aus der Höhe der Abschreibung auf ihre Angemessenheit nicht möglich ist. Evident ist die Existenz stiller Reserven in denjenigen Fällen, in denen wertvolle Anlagen mit *einer* Mark zu Buche stehen. So finden Sie in den Bilanzen der Allgemeinen Elektrizitätsgesellschaften die Lampenfabrik, die Maschinenfabrik, die Apparatefabrik und die Kabelfabrik mit je *einer* Mark zu

Buche stehen, obgleich diese Fabriken nach Mitteilungen der Verwaltung schon im Jahre 1904 einen Wert von 32 000 000 M. hatten. Es ist auch bekannt, daß die AEG. seit Jahren ihre sehr erheblichen Gewinne aus ihren Effekten- und Finanzgeschäften zu Abschreibungen verwendet und sowohl diese Gewinne wie die Abschreibungen geheim hält. Infolgedessen ist nicht ersichtlich, wie weit diese Beträge zu ordentlichen Abschreibungen und wie weit sie zur Schaffung stiller Reserven Verwendung finden. Man nimmt an, daß die AEG. die notwendigen Abschreibungen jeweils schon vorher aus den Erträgnissen ihrer Fabrikation und sonstigen Geschäftszweigen gedeckt hat. Wenn diese Annahme richtig ist, so würde man daraus folgern müssen, daß die gesamten Gewinne der AEG. aus ihrem Finanzgeschäft zur Schaffung stiller Reserven verwendet werden.

Die weitgehendste Art der Unterbewertung bildet das völlige Weglassen von Aktiven aus der Bilanz. So werden häufig Anschaffungskosten über Unkostenkonto von vornherein abgebucht oder Erweiterungsbauten direkt über Betriebskonto abgeschrieben, anstatt daß das betreffende Bestandskonto damit belastet wird. Die Folge hiervon ist, daß solche Anschaffungen oder Bauten die Bilanz überhaupt nicht berühren. Letztere Methode ist von vielen Gesellschaften besonders bei solchen Anlagen zur Anwendung gebracht worden, die ausschließlich zum Zwecke der Herstellung von Kriegsbedarf hergestellt worden sind. Die Gesellschaften, die die Kosten für solche Kriegsbauten aus den Ueberschüssen des laufenden Geschäftsjahres entnahmen, haben die sofortige völlige Abschreibung dieser Bauten der Steuerbehörde gegenüber damit zu begründen versucht, daß sie sagten, diese Bauten seien nach Kriegsende für sie völlig wertlos. Man muß sich aber davor hüten, diesen Gesichtspunkt generell und ohne weitere Prüfung für zutreffend zu erachten. Bedenkt man, daß für Kriegsbauten und maschinelle Anlagen zwecks Herstellung von Kriegsbedarf bei großen Gesellschaften manchmal in einem einzelnen Kriegsgeschäftsjahr fünf, zehn und mehr Millionen verausgabt worden sind, so wird man schwerlich in allen Fällen die Ansicht teilen können, daß solche Anschaffungen mit Kriegsende ohne weiteres als wertlos zu betrachten sind. Ist doch sogar Schrott und Alteisen infolge der Materialknappheit ganz außerordentlich im Werte

gestiegen. Zwei Ministerialerlasse vom 3. August und 7. Oktober 1918 wenden sich daher ausdrücklich gegen die Zulässigkeit der Methode, daß solche Kriegsanschaffungen seitens der Gesellschaften sofort aus den Ueberschüssen abgeschrieben werden können und bestimmt, daß auch auf solche Gegenstände Abschreibungen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nur insoweit zu berücksichtigen sind, als sie der tatsächlich in dem maßgebenden Zeitraum eingetretenen Wertminderung entsprechen. Es muß daher je nach Lage des besonderen Falles geprüft werden, ob die betreffenden Anlagen mit dem Kriegsende tatsächlich wertlos werden, oder nicht auch im Frieden für die Zwecke der Gesellschaft nutzbar bleiben.

Eine andere Methode den Gewinn eines Geschäftsjahrs kleiner erscheinen zu lassen, als er in Wirklichkeit ist, besteht darin, *außerordentliche Gewinne*, die das Ergebnis eines Jahres sprunghaft erhöhen würden, *nicht zu verrechnen*. Besonders häufig wird so bei der Führung von Konsortialrechnungen verfahren. Die Einzahlungen werden alsdann zwar als Aktiva und die Gewinne als Forderungen betrachtet, das Konto jedoch nicht abgeschlossen, sondern Jahre hindurch geführt, ohne daß die Gewinne zum Jahresgewinn hinzugeschlagen werden. So hat z. B. eine Braunkohlen-A.-G. im Jahre 1917 den bei dem Verkauf von Kuxen erzielten Gewinn von 2 250 000 M. weder in die Gewinn- und Verlustrechnung eingestellt, noch sonst irgendwie in die Erscheinung treten lassen.

Seit einigen Jahren weisen eine Anzahl von Berliner Großbanken, wie einige Provinzialbanken im Gegensatz zu früher ihre auf Effekten- und Konsortialkonto erzielten Gewinne nicht mehr offen aus, sondern verrechnen sie intern.

So weit stille Reserven aus den Ueberschüssen dadurch geschaffen werden, daß man sie auf der Passivseite verbucht, kommen hauptsächlich zwei Methoden vor. Bei der ersten Methode wird ein *fiktiver Gläubiger* in den Büchern gebildet. Dieser erscheint nur in einem Auszuge des Kontokorrents für die innere Verwaltung, dagegen nicht in der Bilanz, da hier die Kreditoren ja nicht im einzelnen aufgeführt werden, und es sich daher auch nicht erkennen läßt, wer die einzigen Gläubiger der Gesellschaft sind, bzw. ob es

sich um wirkliche oder fiktive Gläubiger handelt. Das markanteste Beispiel hierfür bildet der Fall, in dem eine der größten deutschen Aktiengesellschaften einen Gewinn von 9 Millionen Mark, den sie durch Verkauf ihrer amerikanischen Beteiligung erzielt hatte, nicht über Gewinn- und Verlustkonto verbucht hatte, sondern unter den Kreditoren verschwinden ließ.[12]) Die Schulden dieser Gesellschaft erscheinen mithin um diesen Betrag als zu hoch.

Die zweite hier zur Anwendung kommende Methode besteht darin, daß ein auf der Passivseite der Bilanz erscheinendes Bewertungskonto zu hoch dotiert wird. Wird z. B. ein Delkrederekonto in Höhe von 2 000 000 M. gebildet, obgleich man die auf der Aktivseite der Bilanz stehenden Forderungen nur in Höhe von einer Million als zweifelhaft erachtet, so ist dieses Konto um eine Million überbewertet, enthält also in dieser Höhe eine stille Reserve, die bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns hinzuzurechnen ist.

Angesichts des während des Krieges außerordentlich gewachsenen Umfanges der stillen Reserven und in Anbetracht der Schwierigkeit für die Steuerbehörde, solche aus der Bilanz zu erkennen, enthält das Formular, das die Gesellschaften zum Zwecke der Kriegssteuererklärungen auszufüllen haben, bestimmte Fragen, die die steuerpflichtigen Gesellschaften zu beantworten haben. Sie müssen angeben, welche Abschreibungen auf den einzelnen Konten vorgenommen sind, welche aus der Bilanz nicht ersichtlichen Reserven auf der Passivseite verbucht sind und endlich ob in den Kreditoren-Posten stecken, die Reservecharakter haben. Wie mir berichtet ist, sollen einzelne Veranlagungsbehörden von dem Steuerpflichtigen auch einen Eid darüber verlangt haben, ob die Bilanz stille Reserven enthält. Nach den bisherigen Gesetzen war dies nicht zulässig. Nach § 176 der neu eingeführten Reichsabgabenordnung kann das Finanzamt jedoch verlangen, daß der Steuerpflichtige Tatsachen, die er behauptet, durch Versicherung an Eides-statt erhärtet.

---

[12]) Zur Vermeidung von Mißverständnissen sei jedoch hervorgehoben, daß die Gesellschaft nach ihrem Geschäftsbericht die erforderliche „Kriegsgewinnsteuerreserve“ aus diesem Gewinne gestellt hat.

So leicht in der Theorie der begriffliche Unterschied zwischen echter Abschreibung und stiller Reserve ist, so schwierig ist doch in der Praxis häufig diese Feststellung. Denn bei der Bestimmung der Wertansätze der Bilanz sind mannigfache gegensätzliche Faktoren und Strömungen zu berücksichtigen, und es muß daher dem sachverständigen Urteil der Geschäftsleitung ein weiter Spielraum eingeräumt werden. Wenn auch den Veranlagungsbehörden grundsätzlich die Befugnis zugestanden werden muß, die Ansätze der Bilanzen einer Prüfung zu unterziehen, so dürfen sie doch nicht willkürlich davon abweichen. Bei Prüfung der Zulässigkeit der Abschreibung ist von dem nach handelsrechtlichen Grundsätzen anzusetzenden Werte bei Beginn der maßgebenden Periode auszugehen, und diesem der in gleicher Weise ermittelte Wert am Schluß der Periode gegenüberzustellen. Die Differenz zwischen beiden bildet das Maß der zulässigen Abschreibung und ein diese Differenz etwa übersteigender Betrag eine außerordentliche Abschreibung, welche der unmittelbaren Zuführung zu einem Reservefonds gleichsteht und daher dem steuerpflichtigen Gewinn hinzuzusetzen ist.

In analoger Weise ist zu verfahren, wenn die stille Reserve auf der Passivseite gebildet ist. Hier ergibt sich durch einen entsprechenden Abzug von den Passivposten eine Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinnes.

Ein in der Oeffentlichkeit im Laufe der letzten Monate viel erörterter Fall ist folgender: Eine Gesellschaft hatte in ihrer Bilanz eine Anlage, die am Beginn des laufenden Geschäftsjahres noch einen Wert von einer Million Mark hatte, seit vielen Jahren mit einer Mark zu Buche stehen. Trotzdem schrieb sie in der Bilanz des laufenden Geschäftsjahres hierauf noch 100 000 M. ab. Diese Abschreibung konnte sie natürlich nicht mehr auf der Aktivseite zum Ausdruck bringen. Sie bildete daher einen Erneuerungsfonds auf der Passivseite der Bilanz in Höhe von 100 000 M. und beanspruchte dafür Steuerfreiheit mit folgender Begründung: Die mit einer Mark in der Bilanz erscheinende Anlage sei in Wirklichkeit eine Million wert. Es stecke mithin in ihr eine stille Reserve von 999 999 M. Infolge der Abnutzung habe sich die Höhe dieser stillen Reserve in dem Geschäftsjahr um 100 000 M. verringert. Diese

Tatsache müsse in der Bilanz ebenso zum Ausdruck gebracht werden, als wenn es sich um eine offene, im laufenden Geschäftsjahr verbrauchte Reserve handele. Bei der Veranlagungskommission und der Berufungskommission drang die Gesellschaft mit ihrem Anspruch nicht durch. Das OVG. hat aber der Gesellschaft recht gegeben.[13]) Es führte aus, der Ausgangspunkt für die Wertermittlung sei nicht der Buchwert, sondern der wirkliche Wert eines Vermögensgegenstandes. Dieser sei aber, wie festgestellt sei, eine Million Mark. Da ferner festgestellt sei, daß die Abnutzung der Anlage im laufenden Geschäftsjahre unter den obwaltenden Verhältnissen tatsächlich 10 % = 100 000 M. betragen habe, so stände der Gesellschaft das Recht zu, diesen Betrag aus ihren Ueberschüssen steuerfrei abzusetzen. Diese Entscheidung hat in der Oeffentlichkeit ziemlich viel Aufsehen erregt. Ihre Richtigkeit ist von den meisten Schriftstellern auch anerkannt worden. Bekämpft wurde sie lediglich von einem Mitgliede des Reichsfinanzhofes in München.[14])

Damit haben wir die wesentlichsten Gesichtspunkte, von denen aus die Bilanzen der Aktiengesellschaften für die Berechnung der steuerpflichtigen Ueberschüsse zu beurteilen sind, in großen Zügen erörtert.[15])

---

[13]) U. v. 25. Oktober 1918, (abgedr. i. d. Mitt. der Steuerauskunftsstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie) erläutert daselbst von Rosendorff (1919, S. 64).

[14]) Rosendorff, „Hauptsteuerfragen", Nr. 11.

[15]) Für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung bedeutet die Entscheidung des OVG. vom 18. Juni 1918 eine entschiedene Abkehr von der bisherigen Praxis. Für die Ermittlung ihres steuerpflichtigen Geschäftsgewinns und die Feststellung des Bilanzwertes der einzelnen Aktiva sind jetzt nicht mehr die Bilanzvorschriften des § 40 HGB., wie die frühere Rechtsprechung angenommen hatte, sondern die des § 42 des Gesetzes betr. die G. m. b. H. maßgebend. Diese Entscheidung bedeutet für die Gesellschaften einen großen Fortschritt nach folgenden Richtungen:

a) Die Handelsbilanz kann der Steuer zugrunde gelegt werden.

b) Die Veranlagung erfolgt nicht mehr in Anlehnung an die Art der natürlichen Personen, sondern die der Aktien-Gesellschaften. Es kann also vom steuerpflichtigen Gewinn eines Jahres der zur Tilgung einer früheren Unterbilanz verwendete Betrag abgesetzt werden, was früher unzulässig war.

(Die Anm. 1 auf Seite 33 meiner „Hauptsteuerfragen" ist also hiernach entsprechend zu berichtigen.)

Von den so errechneten steuerpflichtigen Ueberschüssen sind nun 3½ % des eingezahlten Aktienkapitals abzuziehen. Maßgebend ist also nicht das ganze Aktienkapital, sondern nur der Betrag des eingezahlten Aktienkapitals. Nach den aktienrechtlichen Bestimmungen brauchen nämlich bei der Gründung einer Aktiengesellschaft nur 25 % eingezahlt zu werden, während der Rest nach Bedarf eingefordert werden kann. Ist dies der Fall, so erscheint zwar dessen ungeachtet das ganze Aktienkapital auf der Passivseite der Bilanz. Der nicht eingezahlte Rest ist aber auf der Aktivseite zu buchen. Die 3½ % sind alsdann von der Differenz dieser beiden Beträge zu berechnen (OVG. I 313, II 34). Wenn Aktien, wie dies z. B. vor einigen Jahren bei der Auergesellschaft vorgekommen ist, aus dem bilanzmäßigen Reingewinn amortisiert werden, so hat dies an und für sich eine Verringerung des Grundkapitals nicht zur Folge und kommt demnach bei der Berechnung des Abzuges nicht in Betracht (OVG. X 285, XIV 222).

Wenn im Laufe des Geschäftsjahrs das Aktienkapital erhöht wird, so ist dies bei der Berechnung des 3½ prozentigen Abzuges nicht etwa nur pro rata temporis, sondern mit dem voll eingezahlten Betrage zu berücksichtigen, auch wenn die neuen Aktien ein Anrecht auf Dividenden noch nicht haben (OVG. I 100).

Wie Sie wissen werden, wird an die Stelle der bisherigen Landeseinkommensteuergesetze demnächst ein Reichseinkommensteuergesetz treten. Der vor kurzem veröffentlichte Entwurf behandelt jedoch nur die Steuerpflicht der natürlichen Personen. Er sieht grundsätzlich davon ab, auch die nicht physischen Personen der Einkommensteuer zu unterwerfen und überläßt die Beantwortung der Frage, wie diese Personen zu besteuern sind,

---

Immerhin ergeben sich im Vergleich zur Akt.-Ges. auch jetzt noch folgende Unterschiede:

a) Die Bilanzvorschriften des § 42 G. m. b. H. weichen von dem für Akt.-Ges. geltenden § 261 HGB. ab.

b) Bei der G. m. b. H. ist nach § 16 EStG. der gesamte Gewinn steuerpflichtig, bei der Akt.-Ges. nur bestimmte Arten seiner Verwendung. Daraus folgt z. B., daß bei der G. m. b. H. im Gegensatz zur Akt.-Ges. auch die Zuwendungen an Stiftungen und zu sonstigen gemeinnützigen Zwecken steuerpflichtig sind (vgl. auch Rosendorff, D.St.Z. vom Januar 1920).

besonderer gesetzlicher Regelung. Die Veröffentlichung des diesbezüglichen Gesetzentwurfes steht demnächst bevor. Darüber, wie die Regelung erfolgen wird, ist noch nichts bekannt geworden. Es ist aber anzunehmen, daß die Bilanz jedenfalls grundsätzlich dieselbe Bedeutung für die Reichseinkommensteuer haben wird, wie nach Landessteuerrecht, insbesondere da die Entscheidung „was rechtens ist, in allen das Bilanzrecht der Handelsgesellschaften betreffenden Fragen im letzten Ende nicht aus dem positiven Rechte, sondern aus der theoretischen Steuerlehre zu entnehmen ist".[16])

[16]) Rehm, „Bilanzen", 1. Aufl., 356.

Druck von Arthur Scholem, Berlin SW 19, Beuthstr. 6.

Das Reichsnotopfer (Gesetz über die große Vermögensabgabe).

Für die Praxis dargestellt mit Einleitung, Erläuterungen aus Musterbeispielen, Tarifen, Sachregister usw. von Rechtsanwalt **Dr. Fritz Koppe** und **Dr. Paul Varnhagen**, Schriftleiter der „Deutschen Steuer-Zeitung", Berlin.

Teil I: Gesetz mit Erläuterungen. Teil II: Ausführungsbestimmungen, Nachträge usw.

Preis gebunden zusammen etwa M. 10,— bis M. 12,—

(Eine entsprechende Preisänderung müssen wir uns vorbehalten, da es zurzeit nicht möglich ist vor endgültiger Fertigstellung des Werkes den Preis ganz genau zu bestimmen.)

Die größte Steuer, die Deutschland je erfahren! Von 5000 M. ab soll jedwedes Vermögen in rasch steigenden Sätzen von 10—65 v. H. betroffen werden. Einzelperson und Gesellschaft, Inländer und Ausländer werden betroffen. Das Geld in der Brieftasche, das Guthaben auf der Bank oder Sparkasse, die Kriegsanleihe im Tresor, die Werte im Ausland, Forderungen und Renten, Edelsteine und Perlen, Haus und Hof, alles muß der Not des Reiches weitgehendst opfern. — Neue Bewertungsgrundsätze für den Grundbesitz sind aufgestellt — Das Reinvermögen der Gesellschaften ist erstmals festzustellen; wie sind die einzelnen Bilanzkonten, z. B. das Delkredere, wie die stillen Reserven und die Rücklagen zu behandeln? Schenkungen von Eltern an Kinder, Aussteuer und Mitgift, Erbschaften und Vermächtnis, Hypotheken, Versicherungsabschlüsse, Auslandswerte usw. bedürfen besonderer Behandlung. Und letzten Endes Generalpardon und Härteparagraph!

Wer muß zahlen? — **Was** muß er zahlen? — **Wie** muß er zahlen?

Der unentbehrliche Ratgeber des Steuerzahlers ist der **Koppe-Varnhagen**sche Kommentar. Aus dem Leben gegriffene Musterbeispiele nützliche Winke, praktische Anleitung zur richtigen Anfertigung der Steuererklärung, kurz, alles Wissenswerte wird hier den steuerpflichtigen Personen und Gesellschaften in wissenschaftlicher allgemeinverständlicher Form geboten.

Soeben erschien:

I. Die beiden Kriegsabgabegesetze 1919

Gesetz über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs — Gesetz über eine außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1919.

Beide Gesetze vom 10. September 1919. :: Für die Praxis in einem Bande, dargestellt mit Einleitung, Erläuterungen, Musterbeispielen, Tarifen, Sachregister usw.

von Rechtsanwalt **Dr. Fritz Koppe** und **Dr. Paul Varnhagen.**

Schriftleiter der „Deutschen Steuer-Zeitung", Berlin.

Der Kommentar der Praxis! • Gesamtpreis geb. M. 9,50.

In der umfangreichen Steuerliteratur nehmen die **Koppe-Varnhagen**schen Bücher eine Sonderstellung ein. In gemeinverständlicher Form wird unter Hervorhebung des für die richtige Steuereinschätzung Beachtens- und Wissenswerten den steuerzahlenden Einzelpersonen und Gesellschaften auf Grund der reichen Erfahrungen aus der Praxis ein erschöpfender Handkommentar geboten. Aus der Fülle der behandelten Fragen seien hervorgehoben: Berichtigung früherer Veranlagungen — Aufstellung von Steuerbilanzen — Abschreibungen und Rücklagen im Hinblick auf die gegenwärtige Wirtschaftslage — Abzüge der Steuern — Bewertung von Grundstücken, namentlich der Landwirte und Hausbesitzer von Hypothekenforderungen, Wertpapieren und Auslandswerten — Erbschaften, Schenkungen von Eltern an Kinder, Aussteuer, Mitgift — Luxuserwerb — Versicherungsabschlüsse — Kapitalflucht — Steuerzahlung in Kriegsanleihe — Rechtsmittelverfahren Vermögensverzeichnis — Härteparagraph — Generalpardon — Strafverfahren.

II. Die Ausführungsbestimmungen zu den beiden Kriegsabgabegesetzen 1919

Neu! Neu!

Mit ausführlicher Einleitung, Stichworten, Mustern u. sämtl. ausgefüllten Steuererklärungen

In einem Bande Preis: M. 5,—

Inhalt u. a.: Steuererklärung, Steuererklärungsfristen, Steuerbescheid, Rechtsmittel Annahme der Kriegsanleihe, Stundung, Zuschläge, Gewinnberechnung, (Abschreibungen, Mindergewinn, Unterbilanz Realisierung stiller Reserven) usw.

Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin C 2

Fachbuchhandlung für Steuerliteratur.

Der Kommentar der Praxis!

Das neue Umsatzsteuergesetz 1919

(einschl. Luxussteuer)

Für den praktischen Gebrauch ausführlich erläutert von

Dr. jur. Fritz Koppe und **Dr. rer. pol. Paul Varnhagen**

Rechtsanwalt, Berlin. Schriftleiter der „Deutschen Steuer-Zeitung", Berlin.

Mit Anmerkungen, Beispielen, Mustern, Buchführungsschema und Sachregister.

Siebente Auflage der Umsatzsteuererläuterungsbücher der gleichen Autoren.

Preis gebunden etwa M. 8,— bis M. 10,—

Eine entsprechende Preisänderung müssen wir uns vorbehalten, da es zurzeit nicht möglich ist, vor endgültiger Fertigstellung des Werkes den Preis genau zu bestimmen.

Die neue Umsatzsteuer wird als Verbrauchssteuer größten Stils tief in das wirtschaftliche Leben einschneiden. Neben der **allgemeinen** Umsatzsteuer, die auf 1½ % festgesetzt ist soll die **Luxussteuer** zu einer Steuer auf **jeden entbehrlichen Verbrauch** ausgebaut werden. Außerdem sind eine Inseraten-, Hotel- und Depositensteuer in das Gesetz eingefügt. Endlich werden auch die **„freien Berufe"**, sowie in gewissem Umfang der Privathandel von der Steuer betroffen. **Bescheinigungssystem** und **Buchführungszwang** sind ausgebaut, Warenverzeichnisse nach Art des Zolltarifs sind zu beachten. Andererseits sind mancherlei Befreiungs- und Erstattungsansprüche, so z. B. beim Zwischenhandel, bei Ein- und Ausfuhr, gewährt. Ueber alles dies, sowie ferner z. B. über die **Wahl des zweckmäßigsten Steuersystems**, über die **Abwälzungsmöglichkeiten** muß der Steuerpflichtige sich rechtzeitig im eigensten Interesse unterrichten und schlüssig werden.

Die Erläuterungsbücher der bekannten Steuerschriftsteller zur bisherigen Umsatzsteuergesetzgebung haben mit einer **Auflage** von insgesamt **55000** die **weitaus größte Verbreitung** und allgemeinste Anerkennung in der Praxis gefunden. **Gemeinverständliche Sprache**, Hervorhebung des **Wesentlichen** aus Literatur und Rechtsprechung, der Praxis angepaßte **Beispiele**, ein besonderer Abschnitt mit Buchführungsmustern, kurz **was der Steuerpflichtige von der neuen Umsatzsteuer wissen muß**, findet er in dem neuen Erläuterungsbuch von Koppe-Varnhagen. Angesichts der großen Nachfrage ist baldige Vorausbestellung geboten.

Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin C 2

Fachbuchhandlung für Steuerliteratur.

Druck von Arthur Scholem, Berlin SW 19, Beuthstr. 6.